

Die Besteuerung der Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaft in der Schweiz

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
THOMAS SCHEURER
von Aarberg BE

genehmigt auf Antrag der
Herren PD Dr. Markus Reich und
Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1987



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Die Besteuerung der Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaft in der Schweiz

DISSERTATION

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
THOMAS SCHEURER
von Aarberg BE

genehmigt auf Antrag der
Herren PD Dr. Markus Reich und
Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Verlag Hans Schellenberg Winterthur 1987

Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 3. Juni 1987

Der Dekan:

Prof. Dr. Claudio Soliva

Vorwort

Mein Dank gilt vorab Herrn PD Dr. M. Reich, dessen kritische Anregungen mir entscheidenden Ansporn zur Fertigstellung der vorliegenden Arbeit gegeben haben. Dass er trotz seiner starken Beanspruchung in Beruf und Wissenschaft Zeit fand, sich vertieft mit meinen Vorstellungen über die Behandlung des Themas auseinanderzusetzen, war für mich beeindruckend.

Danken möchte ich ebenso den Herren Notar D. Lüthi, Chef der Hauptabteilung Internationales Steuerrecht und Doppelbesteuerungssachen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Dr. C. Stockar, Chef des Rechtsdienstes der Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, sowie lic. rer. pol. A. Digeronimo, Experte für unternehmungswirtschaftliche Steuerfragen der Eidgenössischen Steuerverwaltung, für deren kompetente Durchsicht einzelner Teile der Arbeit.

Hilfreich waren sodann die Stellungnahmen einzelner kantonaler Steuerverwaltungen zur Handhabung der auf die DLG anwendbaren Besteuerungsmethoden in der Praxis. Besonders wertvoll waren mir dabei die detaillierten Auskünfte der Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltungen Freiburg, Basel-Stadt, Basel-Land und Appenzell-Ausserrhoden, von Herrn R. Venzin, Kantonale Steuerverwaltung Zug, und des verstorbenen früheren Chefs HAED II des Kantonalen Steueramtes Zürich, Herrn W. Pfäffli.

Schliesslich bin ich meinem Schwager, Herrn dipl. Masch. Ing. ETH Felix Scherrer, zu Dank verpflichtet. Seine mathematischen Fähigkeiten waren dem Juristen zur Erarbeitung des Abschnittes "Steuern von Steuern" unerlässlich.

Zürich, den 1. Dezember 1987

Thomas Scheurer

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungen	XV
Literaturverzeichnis	XIX
Einleitung	1
1. Kapitel	
Begriff der Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaft	3
§ 1 Bedeutung der Begriffsumschreibung	3
§ 2 Umschreibung nach der rechtlichen Verselbständigung	4
I. Die rechtlich selbständige DLG	4
A. Konzernzugehörigkeit	4
1. Begriffliches	4
a) Begriff der verbundenen Unternehmung	4
b) Begriff des Konzerns	5
2. Die DLG als Glied eines Konzerns	6
3. Hierarchische Stellung der DLG	7
4. Rechtsform	7
B. Verbindung zu einer ausländischen Unternehmung	8
1. Allgemein	8
2. Im Hinblick auf ein Steuerprivileg	8
II. Die rechtlich unselbständige DLG	9
A. Die rechtlich unselbständige Unternehmung im allgemeinen	9
1. Handelsrechtlich: die Zweigniederlassung	9
2. Steuerrechtlich: die Betriebsstätte	10
B. Rechtsstellung der unselbständigen Unternehmung	11
1. Handelsrechtlich	11
2. Steuerrechtlich	11
C. Das sog. Dienstleistungsbüro	12
1. Steuerpflicht nach Massgabe internen Rechts	12
2. Steuerpflicht nach Massgabe zwischenstaatlichen Rechts	13
§ 3 Umschreibung nach der Funktion	14
I. Begriff der Hilfs- und Dienstleistung	15
A. Allgemein	15
B. Unterteilung in Assistenz-, Management- und Kontrolleleistungen	18
1. Assistenzleistungen	18
2. Managementleistungen	18
3. Kontrolleleistungen	19
C. Regiekosten	20
D. Konzernrückhalt	21
II. Aus der Sicht der kantonalen Steuerverwaltungen	21

VIII

§ 4 Umschreibung nach dem Umfang der Geschäftstätigkeit	24
I. Faktische Beschränkung	24
II. Rechtliche Beschränkung	25
III. Beschränkung hinsichtlich Nebenfunktionen	26
§ 5 Umschreibung nach dem Vermögen	27
I. Aktiven	27
II. Passiven	27
§ 6 Abgrenzungen	28
I. Basisgesellschaft	29
A. Begriff	29
1. Literatur	29
2. Steuergesetze	30
B. Abgrenzung zur DLG	31
II. Holding- und Beteiligungsgesellschaft	32
A. Begriffe	32
B. Abgrenzung zur DLG	35
§ 7 Zusammenfassung der Begriffsmerkmale	36

2. Kapitel

Vermögens- und Erfolgsausweis der DLG 37

§ 8 Erfolgsausweis	37
I. Leistungsaustausch und dessen Vergütung zwischen verbundenen Unternehmen im allgemeinen	37
A. Leistungsaustausch	37
B. Vergütung	38
1. Methoden	38
a) Kostenumlage (Umlageverfahren)	39
b) Verrechnungspreise (Einzelabrechnung)	39
2. Bemessung des Verrechnungspreises	39
a) Grundsätzliche Gestaltungsfreiheit	39
b) Einflüsse auf die Preisgestaltung	40
aa) Marktpolitische	40
bb) Betriebswirtschaftliche	41
cc) Gesellschaftsrechtliche	41
dd) Arbeitspolitische	42
ee) Zollrechtliche	42
ff) Steuerrechtliche	43
II. Vergütung von Dienstleistungen im besonderen	44
A. Bezeichnung der Vergütungen	44
B. Verrechnung der Dienstleistung	45
1. Allgemein: Das Nützlichkeitskriterium	45
2. Bemessung des Dienstleistungsentgelts	46
a) Beurteilung im Ausland	46
aa) Kostenumlage	46
bb) Verrechnungspreise	49

b) Beurteilung in der Schweiz	51
aa) Blick auf die Literatur	51
bb) Fazit	54
c) Eigene Stellungnahme	54
3. Bemessung unter Berücksichtigung steuerlicher Interessen	55
a) Im allgemeinen	55
b) Situation in der Schweiz	55
aa) Übermässiger oder unzureichender Gewinnausweis der DLG	55
bb) Gründe für den unzureichenden Gewinnausweis	56
§ 9 Vermögensausweis	57
I. Kapitalausstattung von Unternehmen im allgemeinen	57
A. Form des Kapitals	57
1. Rechtlich selbständige Unternehmung	57
2. Rechtlich unselbständige Unternehmung	58
B. Kapitalbedarf	59
II. Kapitalausstattung unter dem Einfluss des Steuerrechts	59
A. Ertragssteuersatz	60
B. Beurteilung als wirtschaftliches (verdecktes) Eigenkapital	60
1. Begriff	60
2. Auswirkungen	61
C. Inanspruchnahme von DBA	61
III. Kapitalausstattung von DLG im besonderen	62
A. Rechtlich selbständige DLG	62
1. Einfluss auf Ertragssteuersatz	62
2. Einfluss auf wirtschaftliches Eigenkapital	63
3. Einfluss auf Inanspruchnahme von DBA	63
B. Rechtlich unselbständige DLG	64
3. Kapitel	
Besteuerung der DLG in Bund und Kantonen	66
§ 10 Ertragssteuer	66
I. Besteuerung des Unternehmensertrags im allgemeinen	66
A. Steuerliche Gewinnermittlung im allgemeinen	66
1. Korrekturen des Aufwandes	67
2. Korrekturen des Ertrags	67
B. Steuerliche Gewinnermittlung bei interkantonalen und internationalen Unternehmen	68
1. Ausgangspunkt	68
2. Methoden zur Verteilung von Ertrag und Kapital auf mehrere Steuerhoheiten im allgemeinen	69
a) Im interkantonalen Verhältnis	69
aa) Objektmässige und quotenmässige Ausscheidung	69
bb) Direkte und indirekte Methode	70
b) Im internationalen Verhältnis	71
c) Auswirkungen der einzelnen Methoden	72
3. Im Steuerrecht von Bund und Kantonen vorgesehene Methoden	73
a) Bund	73
b) Kantone	74
4. Prinzipien der Gewinnermittlung bei unselbständigen Rechtssubjekten	75

II. Besteuerung des Reinertrags von DLG in Bund und Kantonen	76
A. Bund	76
1. Direkte Bundessteuer	76
a) Rechtsgrundlagen	76
b) Die KS EStV vom 29. Juni 1959 und 1. Juni 1960 als spezielle Rechtsgrundlagen	76
aa) Rechtsnatur der KS	76
bb) Subjektiver Geltungsbereich	78
aaa) Allgemein	78
bbb) DLG im besonderen	79
cc) Objektiver Geltungsbereich	79
aaa) KS Nr. 14	79
bbb) KS Nr. 24	80
2. Verrechnungssteuer	81
a) Verrechnungssteuertatbestände im allgemeinen	81
b) Geldwerte Leistungen im besonderen	82
B. Kantone	84
1. Ordentliche Besteuerung	84
2. Privilegierte Besteuerung	86
a) Wesen der Privilegierung und Gruppenbildung	86
aa) Wesen	86
bb) Gruppenbildung	87
b) Übersicht über die einschlägigen Bestimmungen	87
c) Anwendung der Bestimmungen	94
aa) Privileg für "reine" Domizilgesellschaften	94
aaa) Kantone mit enger Auslegung	94
bbb) Kantone mit weiter Auslegung	95
α) Grundsätzliches	95
β) Kanton Zürich	95
γ) Andere Kantone	96
ccc) Kantone mit Privileg für gemischte Gesellschaften	97
ddd) Kantone mit Privileg für Hilfgesellschaften	100
3. Minimalsteuer	102
C. Kritische Würdigung der Privilegierung von DLG	103
§ 11 Kapitalsteuer	104
I. Bund	104
A. Direkte Bundessteuer	104
1. Rechtlich selbständige DLG	104
2. Rechtlich unselbständige DLG	105
B. Emissionsabgabe	106
II. Kantone	107
4. Kapitel	
Gesetzmässigkeit der Besteuerung von DLG nach dem Aufwand	110
§ 12 Grundsatz der Gesetzmässigkeit	110
I. Bedeutung für die Besteuerung von DLG	110
II. Gesetzmässigkeit als Voraussetzung für Verwaltungshandeln	110
III. Gesetzmässigkeit als Voraussetzung für die Steuererhebung	112

§ 13 Gesetzmässigkeit der Ertragsberichtigung nach den KS Nrn. 14 und 24	113
I. Dienstleistungen zugunsten der Muttergesellschaft	114
A. Vorfrage: Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte?	114
B. Erfolgsberichtigung durch Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung	115
1. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	116
a) Entreicherung der Gesellschaft	117
aa) Missverhältnis der Leistungen	117
aaa) Doktrin	117
bbb) Bellatrix-Entscheid des Bundesgerichts	118
bb) Gewolltes Missverhältnis?	120
b) Begünstigung eines Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person	121
aa) Gesellschafter	121
bb) Nahestehende Person	122
c) Fehlende Geschäftsmässigkeit der Vorteilszuwendung	122
aa) Allgemein	122
bb) Im besonderen bei Konzernbeziehungen: das "arm's length"-Prinzip	124
d) Kein Gewinnverteilungsbeschluss	126
2. Formen der verdeckten Gewinnausschüttung	127
3. Steuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung	128
a) Bei der Gesellschaft	128
aa) Übermässige Belastung (verbuchte verdeckte Gewinnausschüttung)	128
bb) Unterlassene Gutschrift (Gewinnvorwegnahme)	128
b) Beim Gesellschafter	129
C. Die ungenügende Dienstleistungsentschädigung als Gewinnvorwegnahme	129
D. Folgerung	130
II. Dienstleistungen zugunsten einer Tochtergesellschaft	132
A. Ausgangslage	132
B. Erfolgsberichtigung durch Annahme einer verdeckten Kapitaleinlage	133
1. Begriff der Kapitaleinlage	133
a) Offene Kapitaleinlage	133
b) Verdeckte Kapitaleinlage	134
aa) Erhebliche Vorteilszuwendung	134
bb) Bewusste Vorteilszuwendung?	135
cc) Ursächlichkeit des Beteiligungsverhältnisses	135
2. Formen der verdeckten Kapitaleinlage	136
3. Steuerliche Auswirkungen	137
a) Bei der Gesellschaft	137
b) Beim Gesellschafter	138
C. Die ungenügende Dienstleistungsentschädigung als verdeckte Kapitaleinlage	140
D. Folgerung	140
III. Dienstleistungen zugunsten von Schwestergesellschaften	143
IV. Dienstleistungen einer Betriebsstätte	144
A. Erfolgsberichtigung als Folge der Steuerauscheidung	144
B. Die Dienstleistungsentschädigung als Teil des ausgeschiedenen Reinertrags	145
C. Folgerung	146
1. Zwischenstaatliche Rechtsgrundlage (DBA)	146
2. Interne Rechtsgrundlage	148



§ 14 Gesetzmässigkeit anderer Besteuerungsmethoden für DLG	148
I. Vorbemerkung	148
II. Steuerumgehung	149
A. Voraussetzungen	150
1. Rechtsmissbrauch als allgemeine Voraussetzung	150
2. Übertragung auf das Steuerrecht	150
B. Übertragung auf die DLG	152
1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	153
2. Steuerumgehung oder Steuereinsparung?	154
a) Grundsätzlich	154
b) Bei nicht als gesetzmässig erklärten Gewinnkorrekturen	155
C. Zusammenfassung	156
III. Minimalsteuer auf dem Umsatz	156
A. Entstehungsgeschichte der Minimalsteuer	156
B. Verfassungsmässigkeit der Minimalsteuer	157
1. Voraussetzung der "nicht gewinnstrebigem" Unternehmung	158
2. Umsatz als Ersatzobjekt	160
C. Anwendung der Minimalsteuer auf die DLG?	161
1. Steuerrechtlicher Gesichtspunkt	161
2. Steuerwirtschaftlicher Gesichtspunkt	162
D. Zusammenfassung	164

5. Kapitel

Besondere Fragen zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bei DLG 165

§ 15 Bemessung des steuerbaren Reinertrags	165
I. Selbstkosten als Grundlage	165
A. Grundlagen	165
B. Besonderheiten	167
1. Direkte Steuern als Bestandteil der Gewinnbemessung	167
a) Grundsatz	167
b) Einschränkungen	167
aa) Steuern als Gewinnbestandteil	167
bb) Bereits umgelegte Steuern	173
2. Kapitalverluste und Abschreibungen auf Wertschriften	174
3. Aktivierte Kosten	175
4. Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen	176
II. Die zusätzlich zum Dienstleistungsertrag steuerbaren Einkünfte	177
A. Grundsatz	177
B. Kritik	178
III. Der Gewinnsatz	178
A. Praxis	178
B. Beurteilung	179
IV. Abzug für Beteiligungseinkünfte	184
A. Grundsatz	184
B. Durchführung	184
V. Abzug für ausländische Betriebsstätte	187
VI. Verrechnung von ausländischen Geschäftsverlusten	188

A. Rechtlich selbständige DLG	188
B. Rechtlich unselbständige DLG	189
§ 16 Bemessung des Steuersatzes	192
I. Rechtlich selbständige DLG	192
II. Rechtlich unselbständige DLG	192
§ 17 Liquidation der DLG	193
I. Liquidationsgewinn im allgemeinen	193
II. Liquidationsgewinn der DLG	195
A. Realisationstatbestände	195
B. Gegenstand des Liquidationsgewinns von DLG	195
C. Besteuerung des Liquidationsgewinns von DLG	197
1. Rechtlich selbständige DLG	197
2. Rechtlich unselbständige DLG	197
 6. Kapitel Fragen zur Doppelbesteuerung von DLG	
§ 18 Begriff und Ursachen der Doppelbesteuerung	198
I. Begriff	198
II. Ursachen	199
§ 19 Doppelbesteuerung bei DLG	200
I. Rechtlich selbständige DLG	201
A. Tochtergesellschaft mit Sitz in der Schweiz	201
1. Verdeckte Gewinnausschüttung (verbuchte)	201
2. Gewinnvorwegnahme	205
a) Steuerliche Folgen im allgemeinen	205
b) Steuerliche Folgen für DLG im besonderen	207
B. Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz	207
II. Rechtlich unselbständige DLG	208
§ 20 Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA	210
I. Allgemein	210
II. DLG im besonderen	211

Abkürzungen

A.	Auflage
a.a.O.	am angeführten Ort
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz (D)
AktStG	Aargauisches Gesetz über die Besteuerung der Kapitalgesellschaften (Aktien- gesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränk- ter Haftung) und der Genossenschaften vom 5. Oktober 1971, bereinigt auf 1. Januar 1985
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
AS	Sammlung der eidgenössischen Gesetze (amtliche Sammlung)
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ASTG	Gesetz über die Besteuerung von Auslandbeziehungen (Aussensteuergesetz; D)
AWD	Aussenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (deutsche Zeitschrift)
B	Belgien
BB	Betriebsberater (deutsche Zeitschrift)
BB	Bundesbeschluss
Bd.	Band
BdBSt	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (SR 642.11)
BBl.	Bundesblatt
BDV	Verordnung des Glarner Landrates vom 3. Juli 1974 über die Besteuerung der Domizilgesellschaften
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof (ggf. mit Datum des Entscheids)
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (amtliche Sammlung)
BG	Bundesgesetz
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts (amtliche Sammlung)
BGH	Bundesgerichtshof
BGr	Bundesgericht (ggf. mit Datum des Entscheids)
BRB	Bundesratsbeschluss
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt (D)
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (SR 101)
bzw.	beziehungsweise
c.	contra
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
D	Bundesrepublik Deutschland
DA	Dienstanleitung vom 3. Juli 1952 zum Zürcher Steuergesetz
DB	Der Betrieb (deutsche Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen (ggf. mit abgekürzter Nationenbezeichnung)
DBGE	Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
ders.	derselbe
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
DLG	Dienstleistungsgesellschaft

XVI

DStZ	Deutsche Steuerzeitung
d. Verf.	des Verfassers/den Verfasser
E.	Erwägung
EB	Ergänzungsband
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
evtl.	eventuell
F	Frankreich
f. (ff.)	folgende (fortfolgende)
FN	Fussnote
FG	Finanzgericht
GB	Grossbritannien
gem.	gemäss
ggf.	gegebenenfalls
gl.M.	gleicher Meinung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit begrenzter Haftung (D)
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
I	Italien
i.c.	in casu
i.d.R.	in der Regel
IFA	International Fiscal Association
IPR	Internationales Privatrecht
IRC	Internal Revenue Code (USA)
i.S.	in Sachen
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbrieft (deutsche Publikation)
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht (deutsche Publikation)
Komm.	Kommentar
KS	Kreisschreiben
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Lit.	Literatur
lit.	litera
m.a.W.	mit anderen Worten
max.	maximal
N	Norwegen
N	Note
NF	Neue Folge
NL	Niederlande
Nr(n).	Nummer(n)
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
o.ä.	oder ähnlich
Oe	Österreich
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OG	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (SR 173.110)

OR	Bundesgesetz über die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (5. Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911/18. Dezember 1936 (SR 220)
PatG	Bundesgesetz vom 25. Juni 1954 betreffend die Erfindungspatente (SR 232.14)
Prot.	Protokoll
(n.) publ.	(nicht) publiziert
PStV	Verordnung über die pauschale Steueranrechnung vom 22. August 1967 (SR 672.201)
RB	Rechenschaftsbericht der Oberrekurskommission (bis 1959) bzw. des Verwaltungsgerichts (ab 1960) an den Kantonsrat des Kantons Zürich
Revue	Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal
RIW/AWD	Recht der internationalen Wirtschaft/Aussenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (deutsche Zeitschrift)
RK	Rekurskommission
Rz.	Randziffer
S	Schweden
s.	siehe
SAG	Die Schweizerische Aktiengesellschaft
sc.	scilicet
sog.	sogenannt
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Sp.	Spalte
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch (deutsche Publikation)
StE	Der Steuerentscheid
StEV	Verordnung des Regierungsrats des Kantons Luzern vom 13. Februar 1961 über die Gewährung besonderer Steuererleichterungen gemäss § 104 des Steuergesetzes
	Verordnung des Regierungsrats des Kantons Nidwalden vom 2. August 1976 über Steuererleichterungen im öffentlichen Interesse
StG	Steuergesetz (ggf. mit abgekürzter Kantonsbezeichnung und Art./§)
StG	Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (SR 641.10)
StHGE	Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
StR	Steuer Revue
StuW	Steuer und Wirtschaft (deutsche Zeitschrift)
u.a.	unter anderem(n); und andere
u.ä.	und ähnlich
u.a.m.	und andere mehr
u.E.	unseres Erachtens
UebBV	Übergangsbestimmungen der Bundesverfassung
US(A)	Vereinigte Staaten von Amerika
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
u.W.	unseres Wissens
UWG	Bundesgesetz vom 30. September 1943 über den unlauteren Wettbewerb (SR 241)
VASStG	Verordnung des Regierungsrats des Kantons Aargau zum Aktiensteuergesetz vom 27. März 1972, bereinigt auf 1. Januar 1985
VBHD	Verordnung des Regierungsrats des Kantons Appenzell-Ausser Rhoden vom 22. Dezember 1980 über die Besteuerung der Holding- und Domizilgesellschaften
vgl.	vergleiche
VGr	Verwaltungsgericht (ggf. mit Kantonsbezeichnung und Datum des Entscheids)

XVIII

VStG	Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21)
VStV	Vollziehungsverordnung zum BG über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 (SR 642.211)
WStB	Bundsratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer vom 9. Dezember 1940 (ab 1. Januar 1983: BdBSt) (SR 642.11)
WuStB	Bundsratsbeschluss über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 (SR 641.20)
z.B.	zum Beispiel
ZBl	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
Zit.	Zitierung
zit.	zitiert
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZStB	Zürcher Steuerbuch

Bemerkung

Zitate von Bestimmungen schweizerischer Steuergesetze erfolgen ohne Hinweis auf deren Bezeichnung als Artikel oder Paragraph, wo der Text ausschliesslich auf die steuergesetzlichen Regelungen Bezug nimmt.

Literaturverzeichnis

- Altorfer W.*, Die Besteuerung von AG und GmbH in der Schweiz (Betriebs-, Holding-, Beteiligungs-, Domizil- und Hilfsgesellschaften), Fachschriften der Handelskammer Deutschland – Schweiz, 4. A., Zürich und Hamburg 1970
- Baranowski K.H.*, Steuerliche Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen, JbFSt 1981/82, 107
- Beauchamp A.*, Die Steuerparadiese der Welt, München und Zürich 1983
- Becker H.*, Internationale Konzernpreise und Konzernumlagen im Wandel, StbJb 1975/76, 473
– Die steuerliche Anerkennung von Konzernumlagen, IWB Fach 3, Gruppe 4, 171; zit.: *Konzernumlagen*
- Bellstedt Ch.*, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. A., Köln 1973
- Blöchliger R.*, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste insbesondere auch im interkantonalen und internationalen Verhältnis, StR 36 (1981), 233 und 287
– Abzug von Verlusten aus Betrieben im Ausland nach dem Recht der direkten Bundessteuer, StR 38 (1983), 302; zit.: *Auslandbetriebe*
- Blum R./Pedrazzini M.*, Das Schweizerische Patentrecht, Kommentar zum Patentgesetz, Bd. II (Art. 17–48 PatG), 2. A., Bern 1975
- Blumenstein E.*, System des Steuerrechts, 3. A., Zürich 1971
- Blumer K./Graf A.*, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 8. A., Zürich 1983
- Böckli P.*, Elf steuerliche Postulate zur Verbesserung des Holding-Standortes Schweiz, StR 38 (1983), 391
- Boemle M.*, Unternehmungsfinanzierung, 5. A., Zürich 1979
- Bosshardt O.*, Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer, Zürich 1952
- Burckhardt A.E.*, Steuerplanung bei konzerninternen Leistungen; Transferpreise, in: Handbuch (zit. unter Höhn E.), 382
- Bürgi W.F./Nordmann U.*, Zürcher Kommentar, Bd. V: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft und die Kommanditaktiengesellschaft, Art. 739–771 OR, Zürich 1979
- Constantin Ch.*, Steuerprobleme der multinationalen Unternehmungen, StR 29 (1974), 230
– Les entreprises internationales. Problèmes de double imposition, Revue 29 (1973), 153; zit.: *entreprises internationales*
– L'imposition des sociétés suisses qui exercent leur activité commerciale à l'étranger, Revue 16 (1960), 297; zit.: *Sociétés*
– Steuerplanung bei Unternehmungen mit Tätigkeit im Ausland, in: Handbuch (zit. unter Höhn E.), 423; zit.: *Handbuch*
- Debatin H.*, Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, Generalbericht zum 23. IFA-Kongress Rotterdam 1969, CDFI Bd. 54a, I/1
– Die internationalen Basisgesellschaften, DStZ 1964, 9; zit.: *Basisgesellschaften*
– Gewinnberichtigungen bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland, RIW/AWD 1975, 596; zit.: *Gewinnberichtigungen*
- Digeronimo A.*, Der Beteiligungsabzug gemäss Art. 59 BdBSt und dessen Verhältnis zu den sog. Auslandsabzügen im Sinne von Art. 55 BdBSt, ASA 52 (1983/84), 43
- Döllerer G.*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975
- Ebenroth C.T.*, Die verdeckten Vermögenszuwendungen im transnationalen Unternehmen, Bielefeld 1979
- Egger W.*, Die Besteuerung der Holdinggesellschaft unter besonderer Berücksichtigung des Steuerrechts des Kantons Zürich und des Bundes, Zürcher Diss. 1976
- Faist T.*, Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, Nationalbericht Schweiz zum 23. IFA-Kongress, Rotterdam 1969, CDFI Bd. 54a, II/189 = StR 24 (1969), 274

- Faist T., Die Besteuerung der verflochtenen Gesellschaften (Konzerne) in der Schweiz, StR 16 (1961), 270; zit.: *verflochtene Gesellschaften*
- Felix G., Körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung sog. "Regiekosten" international tätiger Konzerne, StuW 1964, Sp. 20
- Fleiner T./Giacometti Z., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1976
- Forstmoser P./Meier-Hayoz A., Einführung in das Schweizerische Aktienrecht, Bern 1980
- Fusionsgutachten: siehe "Gutachten"
- Giacometti Z., Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Zürich 1960
- Die Verfassungsgerichtsbarkeit des Schweizerischen Bundesgerichts, Zürich 1933; zit.: *Verfassungsgerichtsbarkeit*
- Grisel A., Droit administratif Suisse, Neuchâtel 1970
- Grüniger E./Studer W., Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. vollständig überarbeitete A., Basel 1970
- Gumpel H.J., Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, Nationalbericht USA zum 23. IFA-Kongress, Rotterdam 1969, CDFI Bd. 54a, II/53
- Gutachten über steuerrechtliche Fragen beim Zusammenschluss von Unternehmungen; Hrsg.: Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften Basel, Zürich 1970; zit.: *Fusionsgutachten*
- Guyer-Troxler E., Die Behandlung ausländischer Betriebs- und Betriebsstätteverluste bei der direkten Bundessteuer, ASA 52 (1983), 37
- Gygax E., Schweizerisches Steuerlexikon, Bd. I, 9./10. A., Zürich 1976
- Haas E., Zins- und Gewinnmargen im Hypothekengeschäft, Bern 1979
- Haeblerli A., Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmungen im internationalen Verhältnis, ASA 41 (1972/73), 209
- Haessig A., La société holding, la société de base et la concentration d'entreprises, ASA 39 (1970/71), 305
- Häfelin U./Haller W., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, Zürich 1984
- Hensel J., Die Verfassung als Schranke des Steuerrechts, St. Galler Diss., Bern und Stuttgart 1973
- Höhn E., Steuerrecht, 4. A., Bern und Stuttgart 1981
- Interkantonaies Steuerrecht, Bern und Stuttgart 1983; zit.: *Interkantonaies Steuerrecht*
- (Hrsg.) Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bern und Stuttgart 1984; zit. bei den einzelnen Autoren: *Handbuch*
- Steuereinsparung und Steuerumgehung, StR 29 (1974), 141; zit. *Steuereinsparung*
- Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, StR 18 (1963), 387; zit.: *Wirtschaftliche Betrachtungsweise*
- Höhn E./David E., Doppelbesteuerungsrecht, Bern und Stuttgart 1973
- Humbel P., Preispolitische Gewinndifferenzierung im Einzelhandel, Zürcher Diss. 1958
- Husy Th., Der Betriebsstättenbegriff im internationalen Steuerrecht, in: Handbuch (zit. unter Höhn E.), 179; zit.: *Handbuch*
- Imboden M., Das Gesetz als Garantie rechtsstaatlicher Verwaltung, Basel 1954
- Die Voraussetzungen einer verfassungsmässigen Minimalsteuer, ASA 34 (1965/66), 193; zit.: *Minimalsteuer*
- Die gesetzsmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, ASA 31 (1962/63), 177; zit.: *verdeckte Gewinnausschüttungen*
- Imboden M./Rhinoz R., Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, 5. A., Basel 1976
- Jaag T., Die Abgrenzung zwischen Rechtssatz und Einzelakt, Zürich 1985
- Käfer K., Berner Kommentar, Bd. VIII, 2. Abteilung, Die kaufmännische Buchführung (Art. 957–964 OR), Lieferung 2: Kommentar zu Art. 958–960 OR, Bern 1980
- Känzig E., Die Eidgenössische Wehrsteuer, Basel 1962 (zit. zu Art. 45–158)
- Die Eidgenössische Wehrsteuer, Ergänzungsband, 2. überarbeitete A., Basel 1972; zit.: *EB*
- Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1–44 WStB), 2. A., Basel 1982

- Känzig E., Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Känzig; Hrsg.: Assistenten am Steuerrechtlichen Seminar der Universität Bern, Basel 1983; zit.: *Festschrift*
- Steuerbarer Ertrag und steuerfreie Kapitaleinlagen bei Kapitalgesellschaften, ASA 39 (1970/71), 81 = Festschrift, 59; zit.: *Kapitaleinlagen*
- Koch K., Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, Generalbericht zum 35. IFA-Kongress, Berlin 1981, CDFI Bd. 66a, I/13
- Kögler R./Haring W., Verrechnungspreise internationaler Unternehmen, Deutsche “Verwaltungsgrundsätze”, StR 38 (1983), 498
- Kratz P., Zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen – ein deutscher Lösungsversuch, StR 37 (1982), 106
- Kumpf W., “Safe haven” bei der Festlegung steuerlicher Verrechnungsentgelte im internationalen Konzern, RIW/AWD 1976, 482
- Locher K., Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, einschliesslich Nachtrag 26, Bde. 1–3, Basel 1983
- Locher P., Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Bern 1983
- Locher K./Meier W./von Siebenthal R., DBA Schweiz – Deutschland 1971 und 1978, Bde. 1–4, einschliesslich Lieferung 8, Basel 1983
- Ludwig M.B., Zur Stellung der schweizerischen Kapitalgesellschaften im internationalen Steuerrecht, SAG 36 (1964), 137 und 168
- Lüthi D., Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, Nationalbericht Schweiz zum 35. IFA-Kongress, Berlin 1981, CDFI Bd. 66a, II/389
- Die Vorschriften gegen den Missbrauch von DBA des Bundes, in: Handbuch (zit. unter Höhn E.), 340; zit.: *Handbuch*
- Masshardt H., Wehrsteuerkommentar, Zürich 1980
- Ergänzungsband zum Wehrsteuerkommentar 1980, Zürich 1982; zit.: *EB*
 - Die Besteuerung ausländischer Gesellschaften in der Schweiz, in: Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, 603; zit.: *Mélanges*
 - Die Wehrsteuerpflicht der schweizerischen Niederlassungen ausländischer Unternehmungen, ASA 35 (1966/67), 22; zit.: *ausländische Unternehmungen*
- Meier-Hayoz A./Forstmoser P., Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 4. A., Bern 1981
- Meili M., Steuerliche “Fallgruben” bei Treuhandgeschäften im internationalen Verhältnis, StR 37 (1982), 480
- Müller P.A., Eine Minimalsteuer für juristische Personen insbesondere unter Berücksichtigung finanz- und volkswirtschaftlicher Aspekte, Berner Diss. 1974
- Müller Ph., Die Holding- und Finanzgesellschaft als Instrument der Unternehmenspolitik, Bankverein-Heft Nr. 23, Basel 1983, 19
- Niehues R., Abzug von “Regiekosten” bei inländischen Tochtergesellschaften, RIW/AWD 1971, 226
- Konzernumlagen bei ausländischen Tochtergesellschaften, RIW/AWD 1967, 64; zit.: *Konzernumlagen*
- Oberson R., Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern – mit oder ohne DBA –, Nationalbericht Schweiz zum 25. IFA-Kongress, Washington 1971, CDFI Bd. 54a, II/53
- OECD-Muster-Doppelbesteuerungsabkommen für Einkommen und Vermögen, Paris 1977, mit zugehörigem Kommentar; zit.: *OECD-Musterabkommen*
- Bericht des Steuerausschusses der OECD 1979, Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen, Übersetzung des Bundesministeriums der Finanzen, Köln 1981; zit.: *OECD-Bericht 1979*
 - Bericht des Steuerausschusses der OECD 1984, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Three Taxation Issues, Paris 1984, 71 ff.: The Allocation of Central Management and Service Costs; zit.: *OECD Taxation Issues*
- Oesch R., Die Holdingbesteuerung in der Schweiz, Zürcher Diss. 1976
- Pfund R.W., Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, Basel 1971

- Zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, Bericht vom 14. Februar 1955 der Expertenkommission zur Prüfung der Möglichkeiten gleichmässiger steuerlicher Belastung der Erwerbsunternehmungen ohne Rücksicht auf die Rechtsform an das EFZD (Expertenkommission für die Motion Piller), hrsg. vom EFZD, Basel 1955; zit.: *Bericht Piller*
- Probst D.*, Die verdeckte Gewinnausschüttung nach schweizerischem Handelsrecht, Zürcher Diss. 1981
- Rasch H.*, Beratungskosten an ausländische Konzernmuttergesellschaften, BB 1963, 1094
- Reich M.*, Die Besteuerung der Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften im Kanton Zürich, StR 37 (1982), 541
- Ein Besteuerungskonzept für Holding- und Domizilgesellschaften, ASA 48 (1979/80), 290; zit.: *Besteuerungskonzept*
 - Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983; zit.: *Realisation*
- Reimann A./Zuppinger F./Schärrer E.*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bde. I–IV, Bern 1961; zit.: *RZS*
- Reuter H.P.*, Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde; Nationalbericht Deutschland zum 23. IFA-Kongress, Rotterdam 1969, CDFI Bd. 54a, II/1
- Ritter W.*, Die steuerliche Zuordnung von Ausgaben bei internationalen "arm's length"-Transaktionen verbundener Unternehmen, Generalbericht zum 29. IFA-Kongress, London 1975, CDFI Bd. 60b, I/1
- Rivier J.M.*, Droit Fiscal Suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980
- L'imposition de l'entreprise internationale, Lausanner Diss. 1964; zit.: *Diss.*
- Ryser W.*, La restitution de "l'excédent" après l'obtention d'un "ajustement correspondant" ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, ASA 53 (1984/85), 465
- Schärrer E.*, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, ASA 43 (1974/75), 273
- Schiffer H.*, Die Problematik der Konzernumlagen im internationalen Steuerrecht, DB 31 (1978), 902
- Schmid A.R.*, Die steuerliche Behandlung von Zinsen bei internationalen Wirtschaftsbeziehungen, StR 37 (1982), 379
- Amerikanische Massnahmen gegen den Steueraufschub durch Gewinnakkumulierung in Basisgesellschaften, StR 18 (1963), 4; zit.: *Amerikanische Massnahmen*
- Schwarzenbach H.R.*, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, 8. A., Bern 1980
- Von Sieenthal R.*, Persönlicher Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen und Ansässigkeit, in: Handbuch (zit. unter Höhn E.), 113
- Siegwart A.*, Zürcher Kommentar, Bd. V: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, Art. 620–659 OR, Zürich 1945
- Stadler P.*, Die Besteuerung der Basisgesellschaften in der Schweiz unter besonderer Berücksichtigung der Domizil- und Hilfsgesellschaften, St. Galler Diss. 1970
- Steinmann G.*, Die Entwicklung zur heutigen Praxis der Steuerumgehung und der verdeckten Gewinnausschüttung im Wehrsteuerrecht mit ihren Berührungspunkten und Unterschieden, StR 32 (1977), 355
- Stocker C.*, Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Bde. 1–3, einschliesslich Nachtrag 38, Basel 1984
- Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, Basel 1983; zit.: *Fallbeispiele*
 - Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 321; zit.: *Gewinnkorrekturen*
- Stolk L.*, Kodifikation des Domizilprivilegs, StR 29 (1974), 428
- Strobl J.*, Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, RIW/AWD 26 (1980), 407
- Strobl J./Zirkel K.*, Zum Problem des angemessenen Verrechnungspreises im internationalen Konzern in steuerlicher Sicht, AWD 1968, 463
- Studer W.*, Bilanzsteuerrecht, Basel 1968

- Troller A.*, Immaterialgüterrecht, Bd. I, 2. A., Basel und Stuttgart 1968; Bd. II, 2. A., Basel und Stuttgart 1971
- Uhlmann P.*, Die Behandlung der Lizenzvergütungen im internen und im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Zürcher Diss. 1964
- Vallender K.*, Die Minimalsteuer auf dem Umsatz der juristischen Personen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts – dargestellt am Beispiel der sanktgallischen Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen, ASA 45 (1976/77), 145
- Walter O.L.*, Die Verteilung der Konzerngewinne in den USA (Richtlinien der USA-Steuerbehörden), AWD 1968, 1
- Weidmann H.*, Die Minimalsteuer auf dem Umsatz im Schussfeld der Kritik, StR 31 (1976), 513
- Weidmann H./Bühler J.*, Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen, StR 39 (1984), 315 und 365
- Welti H.*, Die schweizerische Lizenzverwertungsgesellschaft im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Beiträge aus der Treuhandpraxis, Festgabe der ALLGEMEINEN TREUHAND AG zum 60. Geburtstag ihres Verwaltungsratspräsidenten W. Müller, Bern 1961, 186 = SAG 34, 114 (gekürzte Fassung)
- Widmer M.*, Verrechnungspreise und multinationale Unternehmungen, Der Schweizer Treuhänder 1979, 12/2
- Der Abzug ausländischer Verluste nach schweizerischem Steuerrecht, StR 37 (1982), 47; zit.: *ausländische Verluste*
 - Neue Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, StR 29 (1974), 91; zit.: *Entwicklungen*
 - Die verdeckte Gewinnausschüttung durch Verrechnung zu niedriger Verkaufspreise, ASA 20 (1951/51), 113; zit.: *verdeckte Gewinnausschüttung*
 - Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebstätten, in: Handbuch (zit. unter Höhn E.), 204; zit.: *Handbuch*
- Wöhe G.*, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 14. A., München 1981
- Zünd A.*, Die steuerliche Zuordnung von Ausgaben bei internationalen “arm’s length”-Transaktionen verbundener Unternehmen, Nationalbericht Schweiz zum 29. IFA-Kongress, London 1975, CDFI Bd. 60b, II/251
- Zuppinger F.*, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Steuerflucht (erweiterte Fassung des Nationalberichts Schweiz zum 37. IFA-Kongress, Venedig 1983), StR 38 (1983), 155
- Zuppinger F./Schärer E./Fessler F./Reich M.*, Ergänzungsband zum Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. vollständig überarbeitete A., Bern 1983; zit.: *ZSFR*
- Zweifel M.*, Holdinggesellschaft und Konzern, Zürcher Diss. 1973

Bemerkungen

Die Seitenangabe erfolgt allein mit der Nummer.

Bei mehreren Werken desselben Autors wird dem Autorennamen ein Stichwort beigelegt, sofern nicht das erstangegebene Werk zitiert wird.

Mehrere Autoren werden in alphabetischer Reihenfolge angeführt, sofern der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

Weitere Literatur ist im Text zitiert.

Einleitung

Neben den eigentlichen Erwerbsunternehmungen, die sich dem Handel, der Produktion von Wirtschaftsgütern oder der Erstellung von Dienstleistungen widmen, und neben blossen Vermögensverwaltungsgesellschaften kommen im Wirtschaftsalltag häufig sog. Dienstleistungs- oder Hilfsgesellschaften vor. Diese werden von einem Konzern oder einer Unternehmung geschaffen zum Zweck, verbundene Unternehmen oder Betriebsstätten bei deren Leistungserstellung zu unterstützen, und zwar auf eine Art, die für den aussenstehenden Betrachter meist nicht erkennbar ist. Ihre Tätigkeit spielt sich regelmässig im Hintergrund der Konzernaktivitäten ab, unbeachtet von den mit dem Konzern verkehrenden Wirtschaftspartnern. Der rein unterstützende Unternehmenszweck zieht auch häufig die Erscheinung nach sich, dass Dienstleistungs- oder Hilfsgesellschaften keinen Gewinn ausweisen, weil sie für ihre Leistung nur im Ausmass der entstandenen Aufwendungen entschädigt werden. Das wird von den Steuerbehörden regelmässig nicht hingenommen. Seit über zwei Jahrzehnten schon hat sich für die direkte Bundessteuer und auch für die Steuern der meisten Kantone eine Methode eingebürgert, solche Erfolgsausweise zu korrigieren: die Kostenaufschlagsmethode. Da diese Methode aber in den Gesetzen nicht vorgesehen ist, sondern sich namentlich auf zwei Kreisschreiben der EStV stützt, stellt sich zwangsläufig die Frage nach ihrer *Gesetzmässigkeit*. Darauf soll in dieser Arbeit ein Schwergewicht gelegt werden.

Von der beschränkten Funktion her ist die Dienstleistungs- oder Hilfsgesellschaft deshalb auch weniger als andere Gesellschaften auf Personal und Anlagen angewiesen. Ihre Tätigkeit kommt zudem vielfach ausländischen Unternehmungen zugut, die sie hierfür auch entschädigen. Aufgrund dieser beiden Merkmale rückt die Dienstleistungs- oder Hilfsgesellschaft in die Nähe von *Basis- oder Domizilgesellschaften*. Der gleich eingangs der Arbeit unternommene Versuch, die Dienstleistungs- oder Hilfsgesellschaft zu definieren und von den erwähnten Gesellschaftsarten abzugrenzen, drängt sich deshalb auf, bevor in einem weiteren Kapitel eine Übersicht über die *Besteuerung* dieser Gesellschaften *in Bund und Kantonen* gegeben werden soll. Dabei kann es nur darum gehen, zu zeigen, mit welcher *Wahrscheinlichkeit* die Dienstleistungs- oder Hilfsgesellschaft dieses oder jenes Privileg beanspruchen kann oder mit welcher sie wie andere Erwerbsunternehmungen ordentlich besteuert wird. Generelle Beurteilungen können angesichts der vielfältigen, kaum voraussehbaren Umstände im Einzelfall zu falschen Schlüssen führen; das wird seitens der Steuerbehörden immer wieder betont.

Sodann soll die *Kostenaufschlagsmethode*, ihre Vorzüge und Ungereimtheiten, einer näheren Betrachtung unterzogen werden.

Schliesslich wird in einem letzten Kapitel den sich bei internationalen Unternehmungen, wie wir sie im Fall der DLG häufig antreffen, stellenden *Doppelbesteuerungsfragen* nachgegangen.

1. Kapitel

Begriff der Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaft

§ 1 Bedeutung der Begriffsumschreibung

Allein das Vorkommen eines Unternehmenstyps, der, wie in der Einleitung angetönt wurde, ausserhalb des Bereichs von Erwerbsunternehmen, aber auch ausserhalb von blossen Verwaltungsgesellschaften anzusiedeln ist, macht es noch nicht notwendig, ihn umschreiben zu müssen. Es bedarf dazu weiterer Gründe. Diese sind darin zu erblicken, dass Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaften eine in verschiedener Hinsicht besondere steuerrechtliche Behandlung erfahren können. Im Vordergrund stehen folgende Besonderheiten:

- Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaften werden in der Praxis oft nach einer seit mehr als zwei Jahrzehnten bewährten Methode, der sog. Aufwandbesteuerung, veranlagt. Diese Methode kann einer Unternehmung aus verschiedenen Gründen gelegen sein, namentlich deshalb, weil sie im Gegensatz zum ordentlichen steuerlichen Prüfungsverfahren den Vorteil der Einfachheit mit sich bringt.
- Hilfs- und Dienstleistungsunternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit begründen nach einzelnen DBA nicht stets eine Betriebsstätte. Damit entfällt eine Steuerpflicht für solche Unternehmen.
- Sie können nach einzelnen kantonalen Steuergesetzen mit Bezug auf die Ertrags-, teils auch die Kapitalsteuer privilegiert werden.
- Auf dem von Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaften vereinnahmten Dienstleistungsentgelt werden meist keine Quellensteuern erhoben. Dies im Gegensatz etwa zu Lizenzgebühren. Schon von daher ergibt sich deshalb die Notwendigkeit, zwischen Dienstleistung und Lizenzverwertung zu unterscheiden.

Eine Begriffsumschreibung ist somit nötig. Sie soll von verschiedener Warte aus erfolgen. Eingangs interessiert die Frage, in welchen Formen rechtlicher Verselbständigung Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaften vorkommen. Sodann soll die Umschreibung nach der Funktion, daran anschliessend nach dem Umfang der Geschäftstätigkeit und nach dem Vermögen untersucht werden. Endlich wird die Frage nach der Abgrenzung von wesensähnlichen Unternehmenstypen zu klären sein.

Im Hinblick auf die vereinzelt mögliche steuerliche Privilegierung befassen wir uns in dieser Arbeit mit sämtlichen Formen der Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaft, habe sie eine bloss vorbereitende, der *Hauptfunktion untergeordnete Hilfsfunktion* oder eine *Dienstleistungsfunktion*, “deren Ausführung eine relativ selbständige, nach aussen in Erscheinung tretende Wirtschaftseinheit in der Schweiz

bedingt" und durch ihren Betrieb "einen qualitativ wesentlichen Teil zur gesamten unternehmerischen Leistungserstellung beiträgt"¹.

Der Einfachheit halber soll fortan für beide Formen stets die Bezeichnung "*DLG*" gewählt werden, soweit aus dem Zusammenhang keine Unterscheidung geboten ist.

§ 2 Umschreibung nach der rechtlichen Verselbständigung

Die DLG kann mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sein oder in einem rechtlichen Abhängigkeitsverhältnis zu einem anderen Unternehmen stehen. Bei der ersten Form handelt es sich um eine *Körperschaft*, meist eine Kapitalgesellschaft¹; bei der zweiten hat man es mit einer *Zweigniederlassung* oder, was im Steuerrecht entscheidet, einer *Betriebsstätte* zu tun. Auch hier soll beiden Formen die Bezeichnung "*DLG*" gegeben werden, soweit eine Unterscheidung nicht nötig ist.

I. Die rechtlich selbständige DLG

A. Konzernzugehörigkeit

1. Begriffliches

Rechtlich selbständige DLG sind, wie sogleich zu begründen sein wird, nur als Konzerngesellschaft denkbar. Es muss daher vorerst auf den Konzernbegriff eingegangen werden. Da der Konzern eine bestimmte Art von Unternehmensverbindung ist, soll letztere bzw. der Begriff der verbundenen Unternehmung zuerst behandelt werden.

a) Begriff der verbundenen Unternehmung

Verbundene Unternehmungen sind Glieder einer Unternehmensverbindung. Eine solche bilden zwei oder mehrere rechtlich selbständige Unternehmen, die zueinander in einem besonders qualifizierten Verhältnis stehen². Ein qualifiziertes Verhältnis ist nach deutscher Doktrin und nach § 15 des deutschen Aktiengesetzes

1 ZSFR N 10 zu § 50bis ZH-StG.

1 Im Unterschied zur Körperschaft umfasst die *juristische Person* noch die Anstalten und Stiftungen; vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser 58 N 31.

2 Laut Baranowski, 115, handelt es sich bei einer Unternehmensverbindung um eine "Verbindung rechtlich selbständiger, wirtschaftlich aber abhängiger Unternehmen".

von 1965 in den Fällen einer Mehrheitsbeteiligung, eines Abhängigkeitsverhältnisses, eines Konzernverhältnisses, einer wechselseitigen Beteiligung oder eines Unternehmensvertrages anzunehmen³.

Auf das qualifizierte Verhältnis zwischen verbundenen Unternehmen weist auch Art. 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Internationalen Doppelbesteuerung hin. Als verbunden gilt danach ein Unternehmen, welches "unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist".

b) Begriff des Konzerns

Darunter wird die wirtschaftliche Zusammenfassung von mehreren rechtlich selbständigen Unternehmen unter einheitlicher Leitung zu einem Gesamtunternehmen verstanden⁴. Einheitlich geleitet sind mehrere Unternehmen, wenn sie an einen für alle geltenden Handlungsrahmen gebunden sind, der Verantwortungen, Kompetenzen, Berichtswesen usw. regelt. Die wirtschaftliche Einheit der Unternehmensgruppe ist durch die gemeinsame Interessenausrichtung und die einheitliche Zielsetzung sichergestellt⁵. Durch das Merkmal der einheitlichen Leitung hebt sich der Konzern von anderen Unternehmensverbindungen ab.

Das Konzernverhältnis kann durch Vertrag oder durch Kapitalbeteiligung an anderen Unternehmen zustande kommen. Je nachdem spricht man von einem *Vertrags-* oder von einem *faktischen Konzern*⁶.

Nicht jede Kapitalbeteiligung vermag naturgemäss einen faktischen Konzern zu begründen. Diese muss vielmehr stark genug sein, um auf die betreffende Unternehmung entscheidend einwirken zu können. Erst dadurch wird die einheitliche Leitung möglich, was gleichzeitig bewirkt, dass die Konzernunternehmungen *ihre wirtschaftliche Autonomie verlieren*⁷. Die kapitalmässige Beteiligung ist dabei weniger entscheidend als die Stimmkraft; auch eine kapitalmässige Minderheitsbeteiligung an einem Unternehmen kann genügen, um dieses dem Konzern einzugliedern⁸. Denkbar ist auch die Kombination von Kapitalbeteiligung ohne Stimmenmehrheit mit statutarischen oder vertraglichen Bestimmungen, die ein Unterordnungsverhältnis zwischen verbundenen Unternehmen herbeiführt.

3 Zit. bei Zweifel 62 f.

4 Bürgi/Nordmann N 5 zu Vorbemerkungen Art. 748–750 OR; Faist, verflochtene Gesellschaften 270; Forstmoser/Meier-Hayoz 299 N 28; Ph. Müller 19; Zweifel 61.

5 Ph. Müller 19 f.

6 Forstmoser/Meier-Hayoz 299; Zweifel 72 f.

7 Fusionsgutachten 231.

8 Bürgi/Nordmann N 5 zu Vorbemerkungen Art. 748–750 OR; Faist, verflochtene Gesellschaften 270.

2. Die DLG als Glied eines Konzerns

Die hier zu behandelnde DLG nimmt im Auftrag einer übergeordneten Leitung Hilfsaufgaben zugunsten anderer verbundener Unternehmen wahr, ohne darüber oder über die Preisgestaltung entscheiden zu können. Diese wirtschaftliche Abhängigkeit ist Voraussetzung für ein sich ausserhalb der Marktbedingungen bewegendes Gewinnverhalten, wie es für solche Gesellschaften typisch ist. Es scheiden demnach alle wirtschaftlich selbständigen DLG wie Banken, Versicherungsgesellschaften sowie alle jene aus, die keinen konzernartig zusammengeschlossenen Unternehmensverbindungen angehören. Zu letzteren zählen vor allem die Kartelle, die sich dadurch kennzeichnen, dass die ihnen angeschlossenen Unternehmen nur an ein bestimmtes Wettbewerbsverhalten gebunden sind, im übrigen aber ihre wirtschaftliche Eigenständigkeit behalten⁹.

Nicht entscheidend ist dagegen, welcher Art von Konzern die DLG angehört, ob einem faktischen oder einem Vertragskonzern, ob einem Gleichordnungs- oder einem Unterordnungskonzern¹⁰. Das für DLG spezifische Gewinnverhalten, auf das die später zu behandelnde besondere Besteuerungsmethode zugeschnitten ist, lässt es allerdings als undenkbar erscheinen, dass die DLG mit den anderen Konzerngesellschaften anders als durch Kapitalbeteiligung verbunden ist¹¹. Denn dass die durch ihre Arbeit bewirkte Wertschöpfung nicht angemessen entgolten wird, ist einzig dadurch erklärbar, dass diese ihren wirtschaftlichen Eigentümern letztlich in Form von Kapitalgewinn oder Gewinnausschüttung wieder zurückfliesst. Das setzt Kapitalbeteiligung sowohl an der DLG wie an den von der DLG begünstigten Unternehmen voraus. Der solcherart "faktisch" genannte Konzern ist in der Praxis ohnehin am weitaus häufigsten anzutreffen¹². Als Strukturträgerin steht ihm regelmässig eine Holding vor¹³.

Nicht erheblich ist auch die Anzahl der in einer solchen Unternehmensverbindung zusammengeschlossenen Unternehmungen. Schon eine einzige neben der DLG bestehende Unternehmung genügt, um das begriffsnotwendige Abhängigkeitsverhältnis zu begründen.

9 Boemle 356; Fusionsgutachten 233; Oesch 71 f.; Zweifel 67.

10 Vgl. zur Terminologie: Zweifel 72.

11 Laut Stadler, 69, genügt eine enge "wirtschaftliche Verbindung mit dem ausländischen Unternehmen", ohne dass ein Beherrschungsverhältnis vorliegen müsse, das sich in einem Anteil am Aktienkapital ausdrücken liesse.

12 Wovon man sich bspw. anhand der Geschäftsberichte des Nestlé-Konzerns 1983 43 ff. oder von Holderbank 1983 49 überzeugen kann. In letzterem werden als Konzerngesellschaften auch solche bezeichnet, "welche die 'Holderbank' Financière Glarus AG direkt oder indirekt kontrolliert, ohne dabei in allen Fällen *kapitalmässig* die Mehrheit zu besitzen". Auch der Geschäftsbericht 1983 der CIBA-GEIGY unterteilt die Tochtergesellschaften nur in solche mit 100%, zwischen 50 und 100% sowie weniger als 50% Beteiligungsrechte (57).

13 Forstmoser/Meier-Hayoz 300; Zweifel 41, 58.

3. Hierarchische Stellung der DLG

Die DLG dürfte zumeist als *Tochtergesellschaft* oder *Schwestergesellschaft* in Erscheinung treten, dazu bestimmt, zugunsten der Muttergesellschaft oder einer Schwestergesellschaft Dienstleistungen zu erbringen. Nicht auszuschliessen ist aber, dass die DLG gleichzeitig als *Muttergesellschaft* von verbundenen Unternehmen, denen sie gewisse Arbeiten abnimmt, auftritt oder an solchen Unternehmen mindestens beteiligt ist. Für die steuerrechtliche Beurteilung ist nicht erheblich, ob es sich um eine Beteiligung handelt, die eine Beherrschung verschafft, oder bloss um eine Minderheitsbeteiligung. Darauf wird später einzugehen sein¹⁴. Werden die Aufgaben einer DLG einer Holding zugewiesen, entsteht das Problem, zwischen verrechnungsfähigen und nicht verrechnungsfähigen Lenkungenfunktionen unterscheiden zu müssen. Darüber soll später im Zusammenhang mit der Vergütung von Dienstleistungen gesprochen werden¹⁵.

4. Rechtsform

Denkbar sind grundsätzlich alle vom Privatrecht zur Verfügung gestellten Formen, denen Rechtspersönlichkeit zukommt, also alle Körperschaftsformen, ja selbst die Form der Stiftung. Praktisch beschränkt sich die Wahl allerdings auf die Kapitalgesellschaften und unter ihnen auf die AG. Der Einfachheit halber soll deshalb in dieser Arbeit jeweils die AG als Modell für die DLG mit eigener Rechtspersönlichkeit dienen. Dementsprechend werden die Gesellschafter, wenn eine Verallgemeinerung vom Thema her zulässig ist, als Aktionäre bezeichnet.

Ist die DLG Teil einer Personengesellschaft, deren Gesellschafter im Ausland ansässig sind, wird sie steuerrechtlich einer Betriebsstätte gleichgestellt. Auf diesen Begriff ist sogleich zurückzukommen¹⁶.

14 Vgl. hinten 132 ff.; Faist, *verflochtene Gesellschaften* 270. Masshardt, *ausländische Unternehmungen* 22 ff., geht davon aus, dass das sich besonders mit DLG befassende KS der EStV Nr. 14 (s. hinten 76 FN 61) *nur Tochtergesellschaften* zum Gegenstand habe. Constantin, *Sociétés* 304, hält dagegen auch die Stellung als *Muttergesellschaft* für möglich, wenn er von "sociétés de services techniques ou commerciaux qui renoncent à réclamer de sociétés-filles ou de sociétés-soeurs la rémunération qu'elle exigeraient de tiers indépendants" spricht.

15 Hinten 38 ff.

16 Hinten 10; Masshardt N 22, 28, 29 zu Art. 3 WStB; RZS N 26 zu § 11 StG.

B. Verbindung zu einer ausländischen Unternehmung

1. Allgemein

Die Verbindung zu einer ausländischen Unternehmung ist *nicht begriffsnotwendiges* Merkmal der DLG. Die KS der EStV Nrn. 14 und 24, die namentlich für die Veranlagung von DLG zu beachten sind, erwähnen zwar nur die "von ausländischen Unternehmungen in der Schweiz gegründeten Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit zur Hauptsache im Ausland ausüben"¹⁷, bzw. die "von ausländischen Gesellschaften in der Schweiz errichteten Betriebsstätten"¹⁸. Vom Wortlaut her wird somit Auslandverbindung vorausgesetzt. Auch die kantonalen Steuergesetze, die sich mit Hilfgesellschaften bzw. DLG auseinandersetzen, gehen von einer Auslandverbindung aus¹⁹.

Es kann aber nicht übersehen werden, dass ein grosser, wenn nicht ebenso grosser Teil der in der Schweiz auftretenden DLG schweizerischen Konzernen angehört und u.a. für schweizerische verbundene Unternehmen arbeitet²⁰. Für diese Gesellschaften gelten grundsätzlich dieselben steuerrechtlichen Überlegungen. Ein von der Norm abweichendes Gewinnverhalten kann von den Steuerbehörden auch bei diesen Gesellschaften nicht hingenommen werden. Von den kantonalen Steuerbehörden nicht, weil ihrer Steuerhoheit dadurch Gewinnteile verlorengehen; von den Bundessteuerbehörden nicht, weil Gewinnverschiebungen auch im interkantonalen Verhältnis die Durchbrechung der Steuerprogression und die Umgehung der Verlustverrechnungsbeschränkungen nach sich ziehen können.

Die erwähnten KS der EStV sind denn auch zum allgemeinen Handwerkszeug der Veranlagungsbehörden im Umgang mit DLG geworden, gleichgültig, ob diese schweizerisch oder ausländisch orientiert sind.

2. Im Hinblick auf ein Steuerprivileg

Eine Auslandverbindung ist für DLG nur dort bedeutsam, wo sie ein Steuergesetz für die Einräumung eines Steuerprivilegs voraussetzt.

Wie diese Auslandsbeziehung ausgestaltet sein muss, kann nicht einheitlich beantwortet werden. Die Gesetze, die sich ausdrücklich mit DLG befassen, schweigen sich darüber aus. Drei Steuergesetze sprechen zwar von "Gesellschaften, die

17 KS Nr. 14; vgl. hinten 78 ff.

18 KS Nr. 24; vgl. hinten 78 ff.

19 Vgl. z.B. Art. 55b SH-StG, hinten 93; vgl. auch ZSFR N 8 zu § 50bis StG; ferner Stadler 67.

20 Zu erwähnen sind etwa CIBA-GEIGY Handels- und Marktberatungs AG, Basel; "HOLDERBANK" Management und Beratung AG, Holderbank; NESTEC S.A. mit 17 Forschungsabteilungen in verschiedenen Ländern, davon 3 in der Schweiz (vgl. Geschäftsbericht 1983 NESTLE S.A., 30 ff.).

wirtschaftlich von ausländischen Unternehmungen abhängen“²¹, meinen damit aber nicht eigentlich DLG, sondern Domizilgesellschaften²². Das würde auf eine *Beherrschung kraft Kapitalbeteiligung* hindeuten.

Stadler betont demgegenüber, dass nicht das Vorliegen eines Beherrschungsverhältnisses, welches sich in einer Prozentzahl ausdrücken liesse, entscheidend sei, sondern dass es auf die *wirtschaftlichen Beziehungen* ankomme²³.

Was immer hierunter zu verstehen ist, glauben wir doch unterstellen zu können, dass zumindest der *Einsatz der DLG* vollumfänglich oder zur Hauptsache *zugunsten einer oder mehrerer ausländischer Unternehmungen* erfolgen muss, damit eine Privilegierung überhaupt in Frage kommt. Ein Einsatz zugunsten schweizerischer Gesellschaften, der womöglich von denselben übermässig entgolten würde, wäre mit der in den einschlägigen Gesetzen meist anzutreffenden Voraussetzung, dass die Domizilgesellschaft *in der Schweiz* keine Geschäftstätigkeit ausüben dürfe, nicht vereinbar. Denn das Verbot der Geschäftstätigkeit muss auch dahin ausgelegt werden, dass die Gesellschaft nicht von Steuersubstrat profitiert, das rechtens anderen Kantonen vorbehalten sein müsste.

Kann man also von einer *engen Geschäftsbeziehung zu Ausländern* sprechen, so erachten wir dagegen eine *ausländische Beherrschung nicht als zwingend*²⁴.

II. Die rechtlich unselbständige DLG

A. Die rechtlich unselbständige Unternehmung im allgemeinen

1. Handelsrechtlich: die Zweigniederlassung

Lehre und Praxis verstehen darunter einen Geschäftsbetrieb, der zwar rechtlich abhängig ist, wirtschaftlich aber eine gewisse Selbständigkeit genießt, indem er vom Hauptunternehmen örtlich getrennt, für längere Dauer vorgesehen ist und unter ständiger eigener Leitung steht oder, wie es das BGR ausdrückte, “de sorte qu’il pourrait, sans modifications profondes, être exploité de manière indépendante”²⁵. Die wirtschaftliche Unabhängigkeit geht immerhin nicht so weit, dass die Zweigniederlassung eine dem Gesamtunternehmenszweck fremde Tätigkeit entfalten darf; sie hat sich an Richtlinien der Hauptniederlassung zu halten und

21 BE, VD, JU.

22 Vgl. dazu Näheres hinten 97 f. Dort werden wir insbesondere auch begründen, weshalb wir diese Regelungen, entgegen Stadler 65 ff., nicht auf Hilfsgesellschaften, sondern auf *gemischte (Domizil-)Gesellschaften* beziehen.

23 Stadler 69.

24 So auch Grüninger/Studer 495.

25 BGE 81 I 156.

bildet mit letzterer in grundlegenden Fragen eine Einheit²⁶. Äusseres Kennzeichen dieser Einheit ist die von der Hauptniederlassung zu übernehmende Firma²⁷.

2. Steuerrechtlich: die Betriebsstätte

Das Steuerrecht behandelt die Zweigniederlassung als eine Form der Betriebsstätte²⁸. Eine Betriebsstätte wird stets dort begründet, wo sich ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen befinden, mittels derer sich ein quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebes vollzieht²⁹. Diese Begriffsmerkmale sind auf drei Ebenen praktisch deckungsgleich anzutreffen: auf jener der Bundessteuer durch Art. 6 BdBSt, im interkantonalen Verhältnis durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot und im internationalen Verhältnis durch die DBA-Normen, soweit solche überhaupt bestehen und Art. 5 des OECD-Musterabkommens nachgebildet worden sind³⁰; andernfalls gelten auch im internationalen Verhältnis Art. 6 des BdBSt bzw. entsprechende kantonale Normen³¹. Meist verweisen diese wieder auf die bundesgerichtlichen Grundsätze.

Die Anforderungen an die Betriebsstätte sind weniger streng als jene an die Zweigniederlassung³². So ist das Merkmal der "ständigen und relativ selbständigen Leitung" nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht mehr entscheidend³³. Solange die Tätigkeit der Betriebsstätte zum eigentlichen Geschäftsbetrieb der Unternehmung gehört und nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist, entsteht Steuerpflicht³⁴. Die Zweigniederlassung demgegenüber hat einem wichtigen, nicht bloss untergeordneten Zweck der Gesellschaft zu dienen³⁵.

Betriebsstätten bilden insbesondere der Ort der Leitung, Werkstätten, Einkaufs- und Verkaufsstellen, ständige Vertretungen und eben Zweigniederlassungen³⁶. Sogar ein Steinbruch, Automaten können Betriebsstätte sein, nicht jedoch vorüber-

26 Forstmoser/Meier-Hayoz 296 N 9; Siegwart N 14, 15, 18 und 25 zu Art. 642 OR; BGE 79 I 71.

27 Art. 952 OR.

28 Maschardt N 5 zu Art. 6 WStB; RZS N 22 zu § 6 StG; vgl. für internationale Verhältnisse auch Art. 5 Ziff. 2b OECD-Musterabkommen.

29 Husy, Handbuch 180, Nr. 22.2; Känzig N 3 zu Art. 6 WStB mit Literaturhinweisen; Locher § 8, I B, 2 Nrn. 2, 3, 5; Maschardt N 29 zu Art. 3 lit. d WStB; RZS N 20 zu § 6 StG.

30 Känzig N 2, 5 zu Art. 6 WStB; Maschardt N 3 zu Art. 6 WStB; RZS N 68 zu § 6 StG.

31 Husy, Handbuch 180, Nr. 22.1; Känzig N 5 zu Art. 6 WStB; Maschardt N 2 zu Art. 6 WStB.

32 Constantin, Sociétés 308.

33 Locher a.a.O. Nr. 2.

34 Locher a.a.O. Nr. 9.

35 Siegwart a.a.O. N 25.

36 Husy, Handbuch 181, Nr. 22.3.

gehende Baustellen³⁷. Der Betriebsstättebegriff ist also wesentlich umfassender als jener der Zweigniederlassung.

B. Rechtsstellung der unselbständigen Unternehmung

1. Handelsrechtlich

Die Zweigniederlassung besitzt keine Rechtspersönlichkeit. Sie ist aber im *externen Verhältnis* handlungsfähig, insoweit es die Vollmacht an ihre Vertreter erlaubt³⁸. Sie ist ferner Erfüllungsort³⁹, Gerichtsstand⁴⁰ und in besonderen Fällen Betreibungsort⁴¹.

Im *internen Verhältnis* wirkt sich die fehlende Rechtspersönlichkeit darin aus, dass die Zweigniederlassung kein eigenes Vermögen besitzt. Bei ihrer Aufhebung entstehen keine Ansprüche der Gesellschafter auf Ausrichtung eines Liquidationsanteils⁴². Dementsprechend können auch keine Mitverwaltungsrechte oder Ansprüche auf Gewinnstrebigkeit geltend gemacht werden.

2. Steuerrechtlich

Während eine rechtlich selbständige Unternehmung unbeschränkt steuerpflichtig ist, wird die *Betriebsstätte* lediglich einer beschränkten Steuerpflicht unterworfen. *Steuersubjekt* ist die Unternehmung, der sie angehört. Das *Steuerobjekt* umfasst nur die Ertrags- und Kapitalteile, die der Betriebsstätte zugewiesen werden⁴³. Die Zuweisung geschieht durch Ausscheidung einer *Quote* des Gesamterfolgs bzw. Gesamtkapitals, die auf verschiedene Arten ermittelt werden kann. Auf die einzelnen Methoden wird zurückzukommen sein⁴⁴.

37 Vgl. dazu Locher § 8, I C, 2 Nr. 3; I C, 3 Nr. 2; I C, 5 Nr. 1; I D, 2 Nrn. 1 ff.

38 Siegwart a.a.O. N 32.

39 Art. 74 OR.

40 Art. 642 Abs. 3 OR.

41 Art. 50 SchKG.

42 Siegwart a.a.O. N 16.

43 Känzig N 2 zu Art. 3 WStB; RZS N 2 zu Vorbemerkungen §§ 3–7 StG.

44 Hinten 69 ff.

C. Das sog. Dienstleistungsbüro

1. Steuerpflicht nach Massgabe internen Rechts

Für ein Dienstleistungsunternehmen ohne Rechtspersönlichkeit, das sich Aufgaben der Werbung, Vertretung, Informationsbeschaffung, technischen und kommerziellen Überwachung u.ä. widmet, ist der Ausdruck "Dienstleistungsbüro" gebräuchlich⁴⁵. Dessen Steuerpflicht richtet sich im Verhältnis zu Staaten, mit denen die Schweiz kein DBA abgeschlossen hat, nach internem Recht⁴⁶.

Die in Art. 6 BdBSt enthaltenen und vom Bundesgericht zum interkantonalen Verhältnis entwickelten Kriterien sind aber auch dann gültig, wenn zwar ein DBA vorhanden, die Anforderungen an die Betriebsstättequalität danach jedoch weniger streng gefasst sind als nach internem Recht⁴⁷.

Um als Dienstleistungsbüros besteuert werden zu können, müssen sie somit eine Tätigkeit entfalten, die zum eigentlichen Geschäftsbetrieb der Unternehmung gehört und im Vergleich zu dieser nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist. Ob diese Merkmale auf Dienstleistungsbüros zutreffen, kann nicht allgemein beantwortet werden. Känzig bejaht die Betriebsstättequalität für eine Funktion wie wissenschaftliche Forschung, die er als qualitativ wesentlich einstuft, verneint sie dagegen für andere Hilfstätigkeiten wie Werbung, Erteilung von Informationen. Dabei beruft er sich auf einen Bundesgerichtsentscheid zum schweizerisch-spanischen DBA, das in Art. 5 Abs. 3 lit. e Hilfstätigkeiten allgemein von den Betriebsstätten ausnimmt⁴⁸. Es scheint, dass er Art. 6 BdBSt nach diesen abkommensrechtlichen Kriterien auslegt. Das Bundesgericht dagegen hat in mehreren Entscheiden⁴⁹, auch die internationale Ausscheidung betreffend⁵⁰, festgehalten, dass ein Büro, das hauptsächlich der Pflege und Förderung der Beziehungen zur Kundschaft und nicht nur als Verbindungsglied zwischen dem Hauptgeschäft und seinen Reisenden dient, also nicht nur interne Bedeutung hat, als Betriebsstätte anzusehen sei. In dieser Auslegung hat aber nicht nur die Geschäftseinrichtung Platz, die für (betriebsstättebegründende) Forschungstätigkeit vorgesehen ist, sondern auch eine solche, der andere, weniger wesentliche Aufgaben zugewiesen sind. Das interne Recht, geprägt durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, fasst den Begriff der (nicht betriebsstättebegründenden) Hilfstätigkeit somit enger⁵¹.

45 Constantin, Sociétés 310.

46 RZS N 69 zu § 6 StG.

47 Masshardt N 3 zu Art. 6 WStB.

48 Känzig N 18 zu Art. 6 WStB.

49 Zusammengefasst bei Locher § 8, I B, 2 Nr. 9.

50 S. Entscheid i.S. Twentieth Century-Fox Film Corporation vom 25. September 1947 bei Locher § 8, I C, 5 Nr. 5.

51 Höhn/David 192 N 90; Känzig a.a.O. N 18.

Zur Begründung einer Betriebsstätte ist insbesondere auch nicht erheblich, ob die von ihr verrichtete Tätigkeit Gewinn abwirft oder, wie bei Dienstleistungsbüros üblich, gewinnlos bleibt⁵².

Ob deshalb ein Dienstleistungsbüro die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt, hängt allein davon ab, ob es eine Tätigkeit ausübt, die *nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist und die mit der Tätigkeit des Hauptunternehmens zusammenhängt*. Dass einzelne Hilfs- oder Vorbereitungsfunktionen diese Voraussetzungen von vornherein nicht erfüllen, kann nicht gesagt werden.

2. Steuerpflicht nach Massgabe zwischenstaatlichen Rechts

Ist nach dem zuvor Gesagten DBA-Recht massgebend und ist dieses nach Vorbild des OECD-Musterabkommens konzipiert, findet man die Voraussetzungen in einem allgemeinen Teil umschrieben, ergänzt durch einen Katalog von Tatbeständen, die eine Betriebsstätte begründen, und solchen, die sie ausschliessen. Da die allgemeine Definition sehr weit gefasst ist, kommt dem Katalogteil das Hauptgewicht zu⁵³.

Laut diesem Katalog⁵⁴ begründen u.a. *keine* Betriebsstätte:

- Einrichtungen für den Einkauf von Waren oder die Beschaffung von Informationen⁵⁵;
- Werbung, Erteilung von Informationen, wissenschaftliche Forschung oder ähnliche Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen⁵⁶.

Gerade solche Funktionen werden aber typischerweise von einem Dienstleistungsbüro wahrgenommen⁵⁷. Ist es deshalb von der Steuerpflicht stets befreit, wenn ein DBA mit der erwähnten Betriebsstattdedefinition Anwendung findet?

Der Kommentar zu Art. 5 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens verdeutlicht die Voraussetzungen der Steuerbefreiung dahingehend, dass die betreffenden Aktivitäten *keinen wesentlichen und massgeblichen Teil der Unternehmung als Ganzes* bilden dürfen. Einem Werbebüro als Teil eines Werbeunternehmens kommt demnach keine blossе Hilfsfunktion zu; „die Tätigkeit ist als wesentlich zu bezeichnen und erfüllt damit die Voraussetzung einer Geschäftsstelle gemäss OECD 5 Abs. 2“⁵⁸.

Als weitere Bedingung erwähnt der OECD-Kommentar, dass die Dienstleistungen *nur der eigenen Unternehmung*, nicht auch Dritten einschliesslich anderer Unter-

52 Constantin, Sociétés 310; Höhn/David 168 N 6; Husy, Handbuch 189; Locher § 8, I B, 2 Nr. 3.

53 Höhn/David 170 N 10; Känzig a.a.O. N 4.

54 Jeweils Art. 5 Abs. 3 DBA.

55 Z.B. Art. 5 Abs. 3 lit. d DBAD.

56 Z.B. Art. 5 Abs. 3 lit. e DBAD.

57 Zu einzelnen Funktionen von DLG s. hinten 15 ff., vor allem 22 f.

58 Husy, Handbuch 189.

nehmen des Konzerns erbracht werden dürfen⁵⁹. Ferner soll die Qualität als Hilfsfunktion im Bereich der *Forschung* nur jenen Tätigkeiten zukommen, die *nicht betriebsbezogen* sind und somit *nicht die Applikation* von Produkten zum Gegenstand haben, welche die eigene Unternehmung herstellt. Nur die rein *wissenschaftliche* Forschung, die Grundlagenforschung, soll in den Genuss der Freistellung kommen⁶⁰.

Die Bedingung, dass die Forschungsergebnisse, beispielsweise Patente, nur dem Stammhaus zugute kommen dürfen, um nicht betriebsstättebegründend zu sein, stösst allerdings nicht überall auf Verständnis⁶¹. Dass hingegen keine blosse Hilfsfunktion mehr angenommen werden kann, wenn das Dienstleistungsbüro über seine eigentliche Aufgabe hinaus auch eine *Verkaufstätigkeit* entfaltet, ist anerkannt und deckt sich auch mit unserer Auffassung, dass in solchen Fällen keine reine DLG mehr vorliegt⁶².

Von vornherein ohne Belang sind diese Unterscheidungen im Verhältnis zu Staaten, mit welchen ein DBA älteren, nicht nach OECD-Muster gestalteten Zuschnitts besteht, so mit USA, NL, N, S, und natürlich im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten. Die älteren DBA schliessen zwar regelmässig Einkaufs- und Informationsstellen, nicht aber Einrichtungen zum Zweck von Hilfsfunktionen von der Besteuerung kraft Betriebsstätte aus.

§ 3 Umschreibung nach der Funktion

Die DLG ist dazu bestimmt, im Leistungserstellungsprozess einer anderen Unternehmung eine Teilleistung zu erbringen. Sie unterstützt die andernorts ausgeübte Hauptfunktion durch eine Hilfsfunktion. Eine funktionale Umschreibung der DLG muss daher beim Begriff der Hilfs- und Dienstleistung ansetzen. Daran anschliessend sollen die Antworten der kantonalen Steuerbehörden auf die Frage, was sie unter "Dienstleistungen" verstehen, wiedergegeben werden.

59 Zit. bei Husy a.a.O.

60 Husy, Handbuch 189, 201 (Bsp. 4).

61 Vgl. die Kritik von Husy, Handbuch 189.

62 Husy, Handbuch 202 (Bsp. 5); vgl. dazu auch hinten 25 f. zur Bedeutung der fehlenden Abschlussbefugnis für die Definition der DLG allgemein, also auch der rechtlich selbständigen DLG.

I. Begriff der Hilfs- und Dienstleistung

A. Allgemein

Eingangs dieses Kapitels haben wir hervorgehoben, dass die Unterscheidung zwischen lediglich untergeordneter und qualifizierter Hilfstätigkeit nur im Hinblick auf eine mögliche Privilegierung der DLG interessiere. Wie soeben gesehen, spielt die Unterscheidung auch für die Annahme einer Betriebsstätte eine Rolle. Wenn es hier aber darum geht, die Merkmale des "Produkts" von DLG allgemein herauszuschälen, braucht diese Unterscheidung nicht getroffen zu werden, da sie bloss gradueller Art ist. Am Wesenskern des Begriffs ändert sie nichts. Im folgenden wird daher stets nur von "Dienstleistung" statt von "Hilfs- und Dienstleistung" gesprochen.

Unter Dienstleistungen wird allgemein etwa verstanden "technische oder wirtschaftliche Überwachung der Geschäfte einer nahestehenden Unternehmung oder Besorgung sonstiger Aufgaben in deren Interesse"¹, "technischer oder kommerzieller Beistand, Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsleitung"², "technische, wissenschaftliche, kaufmännische Beratung"³.

Diese Umschreibungen sind allerdings wenig hilfreich für die Abklärung im Einzelfall. Gerade technische und wissenschaftliche Beratung kann auch Gegenstand von Verträgen über die Nutzung von Immaterialgütern, Lizenzverträgen sein oder ist mit solchen verbunden. Die Abgrenzung der Dienstleistung zur Immaterialgüternutzung bereitet denn auch besondere Schwierigkeiten im Gegensatz zur Abgrenzung von Handel und Produktion. Dienstleistungen werden deshalb oft im gleichen Zug mit Lizenzverwertung, Vermittlung von Know-how, etwa auch mit Vermögens- und Beteiligungsverwaltung genannt, nicht zuletzt deshalb, weil diese Leistungen oft nicht einzeln, sondern paketweise, einander überlappend oder ergänzend, erbracht werden⁴. Die Lizenzvergabe beispielsweise, die sich auf nicht eingetragene Immaterialgüter wie Fabrikationsgeheimnisse, Betriebserfahrungen bezieht, ist notwendigerweise verbunden mit einem aktiven Tätigwerden, das als Dienstleistung zu werten ist. Der Lizenzgeber hat die Pflicht zur Bekanntgabe der technischen und betrieblichen Lehre, also eine *Leistungspflicht*, nicht bloss eine Pflicht zur Duldung fremder oder Unterlassung eigener Verwertung⁵. Als Beispiel hierfür kann der

1 KS Nr. 14 (s. hinten 76 FN 61); Masshardt, ausländische Unternehmungen 22 ff.

2 Haessig 309.

3 Faist 189 = StR 24 (1969), 275.

4 Ebenroth 219 FN 404; Faist 189 = StR 24 (1969), 275; ferner Blum/Pedrazzini Anm. 25 zu Art. 34 PatG, die Mitteilung von Betriebserfahrungen betreffend, allerdings im Zusammenhang mit Lizenzverträgen, nicht mit Dienstleistungen.

Constantin, Handbuch 437, Nr. 55.1, hebt die "enge Beziehung zwischen Lizenzgebung von Verfahren und Patenten und gewerblichen Dienstleistungen sowie zwischen diesen beiden Aspekten und der Lizenzgebung von Warenzeichen" hervor.

5 Blum/Pedrazzini Anm. 21 und 25 zu Art. 34 PatG; Troller 942. Gl.M. für das deutsche Recht: Felix Sp. 27 und dort zit. Lit.; a.M. bezüglich Know-how-Vertrags: Komm. N 12 zu Art. 12 OECD-Musterabkommen, wonach "it is recognised that the grantor (von Know-

Franchisingvertrag erwähnt werden, der nicht nur den Austausch von technischen, kommerziellen oder anderen *Erfahrungen*, sondern zusätzlich die technische und finanzielle *Beratung* zum Gegenstand hat⁶. Bezeichnenderweise wird für die Vergütung dieser Leistungen auch häufig der Ausdruck "Lizenzgebühren" oder "Royalties" verwendet, ungeachtet des verschiedenartigen Inhalts⁷.

Auf den Zusammenhang mit dem Lizenzvertrag weist auch Constantin hin, der die "gewerblichen Dienstleistungen" wie folgt umschreibt:

"Die gewerblichen Dienstleistungen können zunächst die Verlängerung eines Lizenzvertrages über die Benutzung eines Geheimverfahrens oder einer patentierten Erfindung darstellen. Sie beinhalten in diesem Fall die Übertragung der Kenntnisse, der Erfahrungen und des Know-hows, welche zur Nutzung des besagten Verfahrens oder Patentes nötig sind. In einem zweiten Stadium gehen diese Dienstleistungen weiter. Sie decken dann die gesamte Produktionstätigkeit einer Unternehmung, d.h. von der Lageplanung einer Fabrik, ihrer Gestaltung, ihrem Bau, der Wahl und Installation der Anlagen und deren Inbetriebnahme an bis hin zum späteren Betrieb und Unterhalt, und umfassen somit auch die Wahl der Rohstoffe, ihre Lagerung, das Transportwesen, die Herstellungsverfahren, die Qualitätskontrolle und die Ausbildung des Personals.

Schliesslich gehen sie über die rein technischen Aspekte hinaus und berühren die gesamte Unternehmungstätigkeit, wie z.B. die Fragen der Organisation, der Budgettechnik und der Buchhaltung, das Informationswesen, die Marktstudien und das Planungswesen. Wie man sieht, 'berieseln' hier gewissermassen die gewerblichen Dienstleistungen alle Bereiche der Unternehmung"⁸.

Der OECD-Bericht 1979 gibt eine ähnliche Umschreibung, unterteilt jedoch in technische Dienstleistungen einerseits und solche verwaltungsbezogener oder gewerblicher Art. Die *technischen* Dienstleistungen seien häufig mit der Überlassung von Patenten, Know-how oder mit Verkäufen verbunden, könnten aber auch in Verbindung mit neuen Produktionsprogrammen, Rationalisierungsmassnahmen und anderen Verbesserungen erbracht werden. Zu den *verwaltungsbezogenen* oder *gewerblichen* Dienstleistungen gehörten Leistungen im Zusammenhang mit Finanzierungsvorgängen (Kapitalerhöhungen, Überwachung des Cash-flow u.a.), Leistungen im Personalwesen und in sozialen Fragen, Investitionen und Fertigungs-

how; Anm. d. Verf.) is not required to play any part himself in the application of the formulae granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof'. Dass allerdings in der Praxis Know-how-Verträge meist auch Beratungsleistungen beinhalten, sei nicht in Abrede gestellt.

6 Komm. N 12 zu Art. 12 OECD-Musterabkommen.

7 Faist 189 = StR 24 (1969), 275; Zünd 259. Gem. Mitteilungen der EStV vom 1. Juli 1983 zu DBA (= ASA 52/1983/84, 137 ff.) Ziff. 15 sind aber Entschädigungen für technische Hilfe, für Dienstleistungen, für Ausarbeitung von Plänen usw. nicht als Lizenzzahlungen anzusehen und unterliegen daher nicht der (spanischen) Quellensteuer. Diese Auslegung deckt sich mit dem Komm. zu Art. 13 Abs. 3 OECD-Musterabkommen.

8 Constantin, Handbuch 435, Nr. 54.1.

hilfe, Konzernkoordination, Marketing und Revision, ferner Produktions-, Absatzkontrolle, Budgetfragen⁹.

Die Definition der Dienstleistung kann somit nicht allein von der *Art* der Tätigkeit, ob Tun, Unterlassen oder Dulden, ausgehen, wenn sie dazu dienen soll, Dienstleistung von Lizenzverwaltung auseinanderzuhalten.

Ein schlüssiges Indiz könnte allenfalls in der Art der *Abgeltung* erblickt werden. Dazu bestimmt, bloss die "Hauptfunktion" zu unterstützen¹⁰, verschafft sie der Unternehmung für sich allein *keinen unmittelbaren Vermögenszuwachs*. Die durch die Dienstleistung bewirkte Wertschöpfung wird vielmehr erst mit dem Absatz des Endprodukts, das aus der "Hauptfunktion" hervorgeht, entgolten. Daher der Ruf nach steuerlichen Korrekturen, die wiederum die Frage aufwerfen, *ob* solche Leistungen innerhalb des Konzerns überhaupt zu entgelten seien. Darin, dass Dienstleistungen nicht unmittelbar ertragswirksam sind, ist denn auch regelmässig ein Unterschied zur Lizenzverwertung zu erblicken.

Ein zwingendes Unterscheidungsmerkmal kann indessen auch darin nicht liegen. Denn wie Dienstleistungen können auch Lizenzen bloss konzernintern ausgetauscht werden, wodurch sie ebenfalls nicht unmittelbar ertragswirksam werden. Zum andern ist nicht ausgeschlossen, dass auch Dienstleistungen ausserhalb des Konzerns abgesetzt werden. Dann werden sie entgolten werden müssen, sei es für Rechnung der DLG selbst oder der Konzernmutter. Dass hieran nichts Atypisches zu finden ist, geht u.a. aus dem OECD-Bericht 1979 hervor, der solcherart erzielte Preise zum tauglichen "arm's length"-Massstab erklärt. Damit werden wir uns später eingehend befassen.

Auch mit der Feststellung, dass es sich bei Dienstleistungen um *Hilfsfunktionen* handelt, kommt man nicht weiter. Hilfsfunktion kommt ebenso dem Lizenzvertrag zu. Immerhin wird gerade Lizenzverwertung von einer Gesellschaft, einer Lizenzholding, oft nur zum Zwecke betrieben, Vorteile aus dem internationalen Steuergefälle zu ziehen, statt die Patente, Forschungserkenntnisse und Betriebserfahrungen zum breiten wirtschaftlichen Einsatz zu bringen. Dann hat sie mit einer Hilfsfunktion nichts mehr gemein. Sie wird zum blossen Selbstzweck¹¹, was von Dienstleistung kaum behauptet werden kann.

Aus den vorstehenden Beschreibungen ist zum Ausdruck gekommen, dass Dienstleistungen in mannigfaltigen Formen vorkommen. Eine allgemeingültige Definition müsste dieser Vielfalt Zwang antun und wäre für steuerliche Zwecke kaum brauchbar. Es erscheint daher geboten, auf eine solche Definition zu verzichten und statt dessen zu empfehlen, den Einzelfall vor allem auf Indizien zu untersuchen, die eher für Dienstleistung denn für andere Funktionen sprechen. Oftmals wird eine eindeutige Antwort möglich sein, wenn die Funktion nicht nur als "verlängerter Arm" eines Lizenzvertrages erscheint, sondern darüber hinaus

⁹ OECD-Bericht 1979, Rz. 144.

¹⁰ Grüninger/Studer 125; RZS N 13 zu Vorbemerkungen § 43–45; Stadler 67. Constantin, Sociétés 300: "Elles assurent le relai, dans un domaine déterminé, entre la société-mère et les autres entreprises du groupe ..."

¹¹ Welti 188.

reicht und im Gebiet der verwaltungsbezogenen Dienstleistung anzusiedeln ist, so Qualitätskontrolle, Organisation, Marktstudien. Der Entscheid, ob Dienstleistung vorliegt, wird sich deshalb meist an Beispiele anlehnen müssen, die klar als Dienstleistung erkannt sind.

B. Unterteilung in Assistenz-, Management- und Kontrolleleistungen

Die Feststellung, dass *konzernintern* erbrachte Dienstleistungen nicht unmittelbar ertragswirksam sind, führt zur Frage, ob und in welcher Höhe sie dem leistenden Unternehmen dennoch zu entgelten sind. Es stellt sich das Problem der *Umlage* von Dienstleistungskosten auf die bedienten Unternehmen.

Mit der Unterteilung in Assistenz-, Management und Kontrolleleistungen sollte die Antwort darauf gegeben werden. Diese Begriffe sind vor allem in der deutschen Literatur gebräuchlich¹², sind aber auch von schweizerischen Autoren übernommen worden¹³. Sie sollen die Dienstleistungen in umlagefähige und nicht umlagefähige, in marktgängige und nicht marktgängige einteilen. Die Frage der *Verrechnung* von Dienstleistung wird uns später beschäftigen¹⁴. Hier soll nur erläutert werden, welcher *Inhalt* den Begriffen beigelegt wird.

1. Assistenzleistungen

Es handelt sich nach Felix um innerkonzernliche Leistungen auf schuldrechtlicher Basis, die auch von einem konzernfremden Dritten erbracht werden könnten. Dazu werden insbesondere Werbemassnahmen, Marktforschung, Rechtsberatung, Ingenieurberatung, Überlassung und Nutzung von Immaterialgütern gezählt¹⁵. Auch Grundlagenforschung wäre in diese Gruppe einzureihen.

Da sie, würden sie nicht von einem konzerneigenen Unternehmen erbracht, am Markt erhältlich wären, besteht für sie grundsätzlich ein *Marktpreis*¹⁶.

2. Managementleistungen

Darunter werden unternehmerische Entscheidungen verstanden, welche die Konzernspitze ihren Tochtergesellschaften abnimmt, oder Massnahmen, mit denen sie

12 Vgl. u.a. Bellstedt 177; Felix Sp. 23; Schiffer 902.

13 Vgl. u.a. Haeberli 218; Zünd 261 f.

14 Hinten 38 ff., besonders 44 ff.

15 Bellstedt 186; Felix Sp. 24; Schiffer 904.

16 Ebenroth 223; Haeberli 218.

auf die Unternehmenspolitik der Tochtergesellschaft Einfluss nimmt. Zu ihnen gehören etwa die Auftragssteuerung, Investitions- und Finanzplanung, Gestaltung der Personalstruktur, der Produktion und des Absatzes.

Da sie ausgesprochen unternehmensindividueller Natur seien, könnten sie im Gegensatz zu den Assistenzleistungen nicht von konzernfremden Dritten erbracht werden. Ein Marktpreis könne für sie deshalb *nicht* ermittelt werden¹⁷. Darüber gehen die Meinungen allerdings bereits auseinander, wenn man berücksichtigt, dass solche Aufgaben heutzutage vielfach unabhängigen Consultingunternehmen übertragen werden. Die Grenze zum unternehmungseigenen Management wird dadurch verwischt¹⁸.

3. Kontrolleleistungen

Über die Frage, welche Leistungen dazugehören, ist wenig Klarheit auszumachen. Die Meinungen sind vielfältig, wobei weitgehende Einigkeit darüber herrscht, welche Art von Kontrollkosten umlagefähig sind und welche nicht. Will man aber den *Inhalt* des Begriffs abgrenzen, stösst man auf Schwierigkeiten.

In Anlehnung an Felix werden darunter meistens die Massnahmen verstanden, die eine Muttergesellschaft in Ausübung ihrer *gesellschaftsrechtlichen* Befugnisse und Pflichten zur Überwachung der Tochtergesellschaften hinsichtlich Geschäftsführung und Rechnungslegung trifft. Da sie sich ausschliesslich auf gesellschaftsrechtlicher Ebene bewegen, kann ihnen *kein Wert* zukommen, der weiterbelastet werden könnte¹⁹.

Verschiedene Autoren rechnen aber auch andere Leistungen zu den Kontrollleistungen. Es werden *Koordinationsmassnahmen* auf Konzernebene oder zwischen Schwestergesellschaften genannt²⁰, die beispielsweise die Produktionsverteilung auf einzelne Konzernunternehmen oder die Koordination der Lagerhaltung zum Gegenstand haben. Sind sie der Tochtergesellschaft von Nutzen und insofern messbar, kommt ihnen ein *Wert* zu, der weiterbelastet werden kann. In diese Kategorie gehören etwa auch die Kontrolle der Produktequalität, der Arbeitsproduktivität oder der Kostenrechnung einer Tochtergesellschaft²¹.

Bisweilen werden im Zusammenhang mit den Kontrolleleistungen auch sog. "*zentrale Gruppenaufgaben*" oder "*Zentraldienste*" genannt. Damit ist nach Widmer die "zentrale Leitungs-, Kontroll- und Koordinationstätigkeit"²² gemeint;

17 Felix Sp. 28; Haeberli 218; Rasch 1094; Schiffer 904.

18 Ebenroth 228.

19 Bellstedt 186; Ebenroth 237; Felix Sp. 28; Haeberli 218. S. im übrigen hinten 45 f.

20 Vertikale oder horizontale Koordination.

21 Ebenroth 226 und dort zit. Lit.; Diskussionsbeiträge von Becker, Baranowski und Höppner in JbFSt 1981/82, 161 zur Innenrevision und Koordination.

22 Widmer 6, sinngemäss den Kontrollkosten zuordnend, indem er bestätigt, dass "Kosten, die einer Muttergesellschaft im Zusammenhang mit der Verwaltung und dem Schutz ihrer

Ritter denkt an "zentrale Planungsaufgaben im Finanz-, Investitions-, Produktions- oder Vertriebsbereich, an die allgemeine Firmenwerbung, allgemeine Markterkundung, Aufstellung der Gruppenbilanz oder die zentrale Öffentlichkeitsarbeit"²³.

Für die vorliegende Untersuchung ist nicht notwendig, Ordnung in dieses babylonisch anmutende Sprachgewirr zu bringen. Wesentlich ist für uns zu wissen, welche Dienstleistungen anderen Konzernunternehmen verrechnet werden können und welche nicht, worauf später eingegangen wird. Trotzdem möchten wir, im Sinne einheitlicher Terminologie, die *Kontrolltätigkeit* stets als Ausübung *gesellschaftlicher Kontrollrechte* verstanden wissen, denen nach oben erwähnter Lehrmeinung kein verrechenbarer Wert zukommt.

C. Regiekosten

Im Gefolge der Assistenz-, Management- und Kontrollkosten begegnet man oft dem Begriff "Regiekosten". Er wird von Felix²⁴ auf die schweizerische Verwaltungspraxis zurückgeführt und bezeichnet auch wieder die mannigfachsten Leistungen. Teils werden sämtliche Dienstleistungen, ob verrechenbar oder nicht, Regiekosten genannt²⁵; teils werden ihnen nur die Aufwendungen zugerechnet, "die den Oberunternehmen für ihre über den normalen Geschäftsverkehr hinausgehenden Leistungen zugunsten ... der Tochtergesellschaften erwachsen ... Da diese Zahlungen im betrieblichen Interesse der Tochtergesellschaften erfolgen, besteht zwischen den beteiligten Firmen und der Finanzverwaltung Einigkeit darüber, dass sie *dem Grunde nach* bei den Zahlungsverpflichtungen als Betriebsausgaben anzuerkennen sind"²⁶. Sodann trifft man auch auf die Meinung, dass es sich bei den Regiekosten ausschliesslich um solche für Aufgaben handle, die mit der Führungsfunktion der Konzernspitze zusammenfallen, wie Verwaltung der Konzernbeteiligungen, Einzug und Clearing der gegenseitigen Guthaben²⁷.

Eine Klärung des Begriffs, der sich mit den erwähnten überschneidet, kann aber gleichfalls unterbleiben, da die Qualifikation als Regiekosten ebenfalls nichts über deren Umlagefähigkeit aussagt. So hat der BFH erkannt, dass Regiekosten grundsätzlich als Betriebskosten gelten²⁸, wenn deren Ursache "im Geschäftsgebaren, nicht im Gesellschaftsverhältnis" liegt²⁹. Im gleichen Sinne hat er Kosten, die "im Rahmen der Konzernleitung, speziell ... von Koordinierungs- und Kontroll-

Investitionen anfallen, anderen Konzerngesellschaften nicht belastet werden" dürfen, was generell für Kontrollkosten angenommen wird.

²³ Ritter 22.

²⁴ Sp. 22.

²⁵ Vgl. Niehus 226.

²⁶ Etmayr, zit. von Felix Sp. 22; so auch FG Freiburg 21. Dezember 1960 zit. bei Bellstedt 182 und Felix Sp. 23 FN 11.

²⁷ Rasch 1094.

²⁸ Sc. der Tochtergesellschaft.

²⁹ Zit. bei Niehus 229.

massnahmen" entstanden sind, nicht zum Abzug zugelassen³⁰, d.h. deren Umlagefähigkeit verneint³¹. Der Begriff "Regiekosten" hilft also für sich allein nicht weiter.

D. Konzernrückhalt

In den Zusammenhang mit Dienstleistung wird, vor allem in der deutschen Literatur, oft auch der sog. Konzernrückhalt gestellt. Allein die Zugehörigkeit zu einem Konzern kann einem Unternehmen Vorteile wie verbilligte Einkaufsmöglichkeiten, erhöhte Kreditwürdigkeit, Risikostreuung, Recht auf Führung der Konzernfirma u.a. verschaffen. Man fasst sie unter dem Begriff "Konzernrückhalt" zusammen³². Beim Konzernrückhalt handelt es sich aber nicht um eine Dienstleistung im Sinne der zuvor gegebenen Umschreibung. Die Vorteile entstehen hier ohne Dazutun der anderen Konzernunternehmen, gleichsam als *Reflex* der Tatsache, einem Konzern anzugehören. Demzufolge entsteht bei der den Konzernrückhalt vermittelnden Unternehmung – wenn überhaupt, kommt am ehesten die Konzernholding dafür in Frage – auch kein Aufwand, der den vom Rückhalt profitierenden Unternehmungen weiterbelastet werden könnte. Kommt eine DLG überhaupt als Urheberin des Konzernrückhalts in Frage, dürfte daher kein entsprechender Ertrag berücksichtigt werden. Geschieht die Gewinnkorrektur nach Massgabe der Kosten, besteht diese Gefahr aber von vornherein nicht.

Wird dem Konzernrückhalt demnach im allgemeinen kein Wert beigemessen³³, so wird dies doch für jenen Fall bejaht, da sich dieser für die begünstigte Unternehmung in einer messbaren Aufwendersparnis auswirkt. Sie profitiert z.B. von einem Vorzugszins³⁴.

II. Aus der Sicht der kantonalen Steuerverwaltungen

Zu Beginn ist erklärt worden, weshalb es für eine Unternehmung interessant sein kann, dass sie von den Steuerbehörden als DLG eingestuft wird bzw. dass ihre Leistungen als Dienstleistungen anerkannt werden. Es war deshalb angezeigt, die Meinungen der kantonalen Steuerverwaltungen darüber zu hören, was sie als Dienst-

30 Sc. bei der Tochtergesellschaft.

31 Zit. bei Niehus a.a.O.

32 Bellstedt 179; Ebenroth 238; Schiffer 903.

33 Vgl. Kratz 114 zu den deutschen "Verwaltungsgrundsätzen"; Haeberli 218; bestätigend auch OECD Taxation Issues Ziff. 40.

34 Ebenroth 239; FG Freiburg 21. Dezember 1960 zit. vorn FN 26. A.M. Schiffer 903, der davon ausgeht, dass jedes Konzernglied zum Rückhalt in gleichem Masse beiträgt wie davon profitiert, so dass sich eine Abgeltung erübrige.

leistung betrachten. Soweit aussagekräftige Antworten vorliegen³⁵, wurden folgende Funktionen genannt, ohne einen Anspruch auf Vollständigkeit erheben zu wollen (Aufteilung auf die beiden Gruppen durch den Verfasser):

Assistenz

Fakturierung, Inkasso

Buchführung für Dritte³⁶

Marktuntersuchung, Marktbeobachtung³⁷

Werbemassnahmen, Marketing³⁸

Finanzierung³⁹

Einkaufs- und Verkaufsberatung⁴⁰

Technische Forschung und Entwicklung⁴¹

Organisation und Transport von im Konzern hergestellten Gütern⁴²

Einkauf von Halb- und Fertigfabrikaten⁴³

Handels- und Agententätigkeit⁴⁴

Akquisition⁴⁵

Patent- und Lizenzverwertung⁴⁶

Verwaltung eigenen Patents⁴⁷

35 Es handelt sich um Auskünfte der Kantonalen Steuerverwaltungen von ZH (19. Juli 1982), BE (14. Juli 1982), OW, NW (27. September 1982), ZG (18. August 1982), SO (6. August 1982), BS (12. Juli 1982), BL (2. September 1982), AR (19. Juli 1982), SG (13. September 1982), GR (1. Juli 1982), VS (11. August 1982), NE (21. Juli 1982).

36 Nicht: SG.

37 Nicht: SG.

38 Nicht: SG.

39 SG: nur mit Eigenkapital; ZH: nicht mit Eigenkapital und nur, wenn die DLG kein Verlustrisiko tragen muss. Die Qualität einer Hilfsgesellschaft wurde von der Steuerverwaltung BS auch einer Gesellschaft zugesprochen, die sich ausschliesslich mit *Finanzierung* von "Tochtergesellschaften des eigenen Konzerns" mittels Kapitalerhöhungen, also mit Eigenkapital, befasste. Vor BGf waren hernach Doppelbesteuerungsfolgen streitig (n. publ. Entscheid vom 20. Februar 1970 in Locher/Meier/von Siebenthal B 23.1 Nr. 4).

40 Nicht: SG.

41 Nicht: SG.

42 Nicht: SG.

43 Nur SO, welcher zu den DLG generell alle "Partnergesellschaften", auch im Produktions- und Verkaufsbereich, zählt, so Unternehmungen zur Herstellung von Baumaterialien, Verkauf von Zement; ferner Kraftwerke. So betrachtet ist grundsätzlich jede Tätigkeit als Hilfsfunktion vorstellbar, auch der Einkauf von Rohstoffen, der nach Masshardt (N 6 zu Art. 55 WStB) von DLG nicht betrieben werden kann und auch von allen anderen sich dazu äussernden Steuerverwaltungen von den Dienstleistungen ausgeklammert wurde.

44 Nur NE; NW nur, sofern die Tätigkeit ausländische Erträge erbringt, so bei sog. Dreiecksgeschäften (vgl. zum Begriff hinten 101).

45 Nur ZG.

46 OW, BS, BL, AR, SG; auch NW, sofern Lizenzverwertung im Ausland stattfindet.

47 OW, BS, BL, AR, SG. Nach Masshardt, ausländische Unternehmungen 27, handelt es sich indessen nicht um eine von DLG ausgeübte Tätigkeit, da die Gesellschaft als Eigentümerin des Patents auf die Einnahmen daraus Anspruch habe.

Beratung im Zusammenhang mit Lizenzerteilung⁴⁸
 Vermögensverwaltung⁴⁹

Kontrolle/Management

Qualitätskontrolle⁵⁰

Konzernregie⁵¹

Einkaufs- und Verkaufskoordination⁵²

Die unterschiedlichen Antworten widerspiegeln eine gewisse Ratlosigkeit in diesem Bereich. Es scheint aber, dass sich einige Verwaltungen spezifisch dazu geäußert haben, welche unter den genannten Tätigkeiten einem *Privileg* zugänglich sind. Das dürfte für die Antworten aus BL, AR, SG und GR zutreffen. Nur so ist es zu erklären, dass beispielsweise Tätigkeiten wie Marketing, Forschung und Entwicklung nicht unter die Dienstleistungen gereiht werden, obwohl doch gerade sie typische Dienstleistungen sind. Der Befund, dass eine bestimmte Tätigkeit nicht privilegierbar ist, entscheidet aber noch keineswegs über die Charakterisierung als Dienstleistung. Für AR und BL kann immerhin vermerkt werden, dass die genannten Tätigkeiten, ungeachtet der Privilegierbarkeit, als Dienstleistungen bezeichnet werden. Für GR darf dieselbe Beurteilung vermutet werden. Darüber hinaus sollten nach Meinung der Bündner Steuerverwaltung auch Einkauf und Weiterleitung von Rohstoffen, Handels- und Fabrikationsfunktionen als Dienstleistungen anerkannt sein, um sie so der Besteuerungsmethode für DLG unterwerfen zu können.

VS hat sich demgegenüber einzig zu den Kriterien der Privilegierung allgemein, also nicht allein auf Dienstleistungen bezogen, geäußert. Wir werden darauf im Zusammenhang mit der Besteuerung zurückkommen⁵³.

In ZH wird herkömmlicherweise auch die Vermittlung von Wertpapieren, das Brokergeschäft, den DLG zugerechnet⁵⁴. In BS wiederum gilt das Brokergeschäft als Handelsfunktion, die nicht den Hilfsgesellschaften zuzurechnen ist.

Erstaunen muss schliesslich, dass zwei weitere Kantone, NW und NE, auch eigentliche Handels- und Agententätigkeit zum Dienstleistungsbereich rechnen. Man kann sich allerdings auch hier des Eindrucks nicht erwehren, dass dabei nicht sosehr die Bezeichnung als Dienstleistung, sondern vielmehr die Privilegierung im Blickfeld stand, die dann möglich wird, wenn diese Abschlüsse im Ausland stattfinden.

48 OW, ZG, BS, BL, AR, NE.

49 OW, BS, AR, SG; evtl. auch NW, wo bspw. die bloss verwaltende Tätigkeit eines Anwalts für Gesellschaften als Hilfstätigkeit beurteilt wird.

50 Nicht: BE, SG.

51 OW, ZG, BS, AR, NE; in ZH kann man sich "gewisse Überwachungsfunktionen gegenüber Tochtergesellschaften" als Dienstleistungen vorstellen.

52 Nicht: SG.

53 Hinten 86 ff.

54 Stadler 12 reiht auch die im Ausland stattfindende Kaufs- und Verkaufsvermittlung als Kommissionär oder Agent unter die Dienstleistungen, ebenso Leasing und die Verwertung von immateriellen Rechten.

§ 4 Umschreibung nach dem Umfang der Geschäftstätigkeit

I. Faktische Beschränkung

Schon von den beispielartig aufgeführten Dienstleistungen her wird deutlich, dass die DLG nicht auf umfangreiche Betriebsanlagen oder namhaften Personaleinsatz angewiesen ist. Diese Tatsache mag ihr zugute kommen, wenn sich die Frage stellt, ob ihr ein Steuerprivileg zuerkannt werden kann. Die Gewährung eines Privilegs für Domizil- oder Hilfsgesellschaften wird in den Kantonen von einer mehr oder minder weitgehenden Beschränkung der Geschäftstätigkeit abhängig gemacht, sei es, dass überhaupt keine Geschäfts- oder Verwaltungstätigkeit und damit weder eigene Büros noch Angestellte erlaubt sind, sei es, dass Einrichtungen und Personal wenigstens in beschränktem Ausmass zugestanden werden, sofern sich die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zum überwiegenden Teil im Ausland abwickelt. Auf die Privilegierung werden wir im einzelnen später zurückkommen¹.

Wo indessen im Steuergesetz keine Privilegierung vorgesehen² oder die Anwendung des Privilegs ausgeschlossen ist, weil der Umfang der Geschäftstätigkeit das im Rahmen des Privilegs erlaubte Mass überschreitet – die Unternehmung betreibt z.B. Wertschriftenhandel, Marktuntersuchungen – oder weil es sich bei der Unternehmung um eine Betriebsstätte handelt, welche das Privileg mangels rechtlicher Selbständigkeit zumeist nicht beanspruchen kann, fehlen Richtlinien darüber, nach welchen die Grösse des Betriebs von DLG beurteilt werden könnte. Auch der Abgrenzung zu privilegierter Tätigkeit dienende Beschreibungen wie jene, dass eine DLG nicht bloss untergeordnete Hilfsfunktionen ausübe, sondern solche, “deren Ausführung eine relativ selbständige, nach aussen in Erscheinung tretende Wirtschaftseinheit in der Schweiz bedingt”, und dass ihr “Betrieb einen qualitativ wesentlichen Teil zur gesamten unternehmerischen Leistungserstellung beiträgt”³, geben keine Anhaltspunkte dafür, wieviele Betriebsräume und Angestellte eine DLG haben darf. Es wäre aber auch nicht einzusehen, weshalb DLG Beschränkungen hinsichtlich des Umfangs ihrer Geschäftstätigkeit unterworfen sein sollten, wenn sie der ordentlichen Steuerpflicht unterliegen⁴.

Trotzdem kommt es nicht selten vor, dass die Steuerbehörden Unternehmen nicht als DLG anerkennen, weil sie eine angeblich zu grosse Infrastruktur unterhielten. Dahinter steht wohl die Überlegung, dass in solchen Fällen die “vereinfachte” Methode des Kostenaufschlags nicht angewendet werden könne.

Wohl ist nicht zu verkennen, dass zur Bewältigung typischer Dienstleistungsfunktionen schon eine bescheidene Infrastruktur genügt. Daraus darf aber nicht

1 Hinten 86 ff.

2 Bund.

3 ZSFR N 10 zu § 50bis ZH-StG.

4 Eine Betriebsstätte, die personal- und investitionsmässig grössere Ausmasse erreicht, kann nicht mehr als “auxiliary” gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen gelten. Sie wird vielmehr wesentliche Unternehmungstätigkeit ausüben und damit im Betriebsstättentest steuerpflichtig werden. Vgl. Husy, Handbuch 202, Bsp. 5.

gefolgert werden, dass nur solche Unternehmen DLG sein können. Das Gegenteil kommt ebenfalls vor. Von einer im Kanton Zürich tätigen Grundlagenforschungsgesellschaft ist beispielsweise bekannt, dass sie nebst eigener Liegenschaft mit über 50 Laborräumen, Büros usw. rund 150 Angestellte beschäftigt⁵. Auch die nach DLG-Grundsätzen besteuerten Brokerfirmen haben regelmässig mehr als ein Büro und können ohne weiteres zwischen 10 und 15 Personen beschäftigen.

II. Rechtliche Beschränkung

Einer ordentlich besteuerten DLG können, selbst wenn sie nach der Kostenaufschlagsmethode veranlagt wird, grundsätzlich auch Schranken hinsichtlich erlaubter und unerlaubter Rechtshandlungen auferlegt werden. Wenn erkannt wurde, dass Dienstleistungen, zumindest wenn sie konzernintern erbracht werden, nicht unmittelbar ertragswirksam sind, haben sie folglich nicht den Abschluss von ertragswirksamen Rechtsgeschäften zum Gegenstand. Einer DLG kann von der Konzernleitung her gar untersagt sein, überhaupt Geschäfte abzuschliessen, sei es in eigenem oder in fremdem Namen.

Fehlende Abschlussbefugnis kann aber bei näherer Betrachtung nicht Voraussetzung für die Annahme einer DLG sein. Eine Servicegesellschaft, die den Kundendienst und den Unterhalt der vom Konzern verkauften Maschinen besorgt, verliert den Charakter einer DLG nicht schon deshalb, weil sie die Serviceverträge direkt mit den Kunden abschliesst und direkt mit ihnen abrechnet⁶.

Zuzugeben ist, dass sich der Abschluss von Rechtsgeschäften mit der Natur der Dienstleistung schlecht verträgt, jedenfalls soweit er sich auf Aussengeschäfte bezieht und nicht bloss administrative Belange wie Arbeitsverträge, Mietverträge usw. zum Gegenstand hat. Wenn aber das Steuerrecht an die Ausweitung des originären Unternehmenszwecks keine Folgen knüpft, kann diese nicht schädlich sein. Trotzdem verwehrt die Praxis den DLG u.a. Handels- und Agententätigkeit, Einkauf von Rohstoffen, Transport von Gütern⁷ und macht insbesondere die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode von der Einhaltung dieser Beschränkungen abhängig.

Zu beachten sind Beschränkungen der Handlungsbefugnis freilich wiederum dort, wo entweder ein Steuerprivileg oder die Freistellung von der Betriebsstättebesteuerung auf dem Spiele steht. So wird, wie schon erwähnt, ein Dienstleistungsbüro,

5 Auskunft der betr. Unternehmung vom 16. Oktober 1984.

6 Laut Masshardt, *Mélanges* 612 und ausländische Unternehmungen 26, hat zwar die DLG keine Abschlussbefugnis und nimmt keine Zahlungen entgegen, es sei denn von den Konzernunternehmen, die sie bedient hat. Der Sinn einer solchen Beschränkung ist aber, wie dargelegt, nicht erfindlich, es sei denn zur Beurteilung, ob eine Betriebsstätte gegeben ist oder ob ein kantonales Steuerprivileg (vgl. hinten 86 ff.) in Frage kommt.

7 Nicht aber die blossе Koordination des Transportes. Masshardt N 6 zu Art. 55 WStB; Auskünfte der Steuerverwaltungen zit. vorn 22 FN 35.

das gleichzeitig Verkäufe tätigt, das Prädikat "hilfsmässig" verlieren und als Betriebsstätte besteuert werden⁸. Die Gewährung eines Steuerprivilegs ist ebenfalls regelmässig an die Voraussetzung gebunden, dass die DLG bzw. Domizilgesellschaft (in der Schweiz) keine Handelstätigkeit entfaltet⁹.

III. Beschränkung hinsichtlich Nebenfunktionen

Die Frage, ob sich eine DLG auch anderen Aufgaben als der reinen Dienstleistungstätigkeit widmen darf, ist durch die Ausführungen zur faktischen und rechtlichen Beschränkung schon weitgehend beantwortet. Soweit eine DLG, die sich nebenher mit Handel, Vermittlung oder Produktion befasst, dadurch ein Steuerprivileg (einschliesslich Freistellung von der Betriebsstättebesteuerung) verlieren würde, ist ihr solche Tätigkeit schädlich. Es verhält sich hier gleich wie bei der reinen Holding¹⁰. Als Beispiel kann die baselstädtische Praxis angeführt werden, wonach ausserhalb blosser Hilfsfunktion liegende – schweizerische – Geschäftstätigkeit das Privileg für Hilfsgesellschaften nicht ausschliesst, solange diese nicht mehr als 10% des gesamten Ertrages einbringt¹¹.

Im übrigen ist aber nicht einzusehen, weshalb eine DLG beispielsweise die Patente, die sie durch eigene Forschung hervorgebracht hat, nicht auch selbst soll verwerten dürfen, ohne die Qualifikation "DLG" zu verlieren. Gleiches gilt für jene Gesellschaft, die Lizenzen verwertet, dazu aber gleichzeitig Kenntnisse, Erfahrungen und Know-how zur Nutzung der lizenzierten Verfahren oder Patente übertragen muss. Hier nicht von einer DLG zu sprechen, erschiene falsch, zumal sich die beiden Bereiche, wie vorn festgestellt, nur schwer voneinander abgrenzen lassen.

Ob die kantonalen Steuerbehörden unter solchen Umständen davon absehen, die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden, ist eine andere Frage. Dass sich hier Komplikationen einstellen können, weil die Erfolgsrechnung nicht bloss Dienstleistungsaufwand, sondern auch Lizenzerträge ausweist, ist nicht zu verkennen. Es stellt sich dann die Frage, inwieweit die Lizenzerträge als Entgelt für den Dienstleistungsaufwand gedacht sind. Um solchen Diskussionen aus dem Weg zu gehen, erscheint es verständlich, wenn der Unternehmung als ganzer die Qualifikation "DLG" abgesprochen wird. Nur sind damit die Veranlagungsprobleme noch nicht gelöst. Der Gewinnausweis ist nach wie vor unter Heranziehung der steuerlichen Korrekturvorschriften zu prüfen. Auf die Frage der Gewinnkorrektur durch Kostenaufschlag werden wir im 5. Kapitel noch eingehend zu sprechen kommen¹².

⁸ Vorn 14.

⁹ Vgl. z.B. Art. 55b Abs. 4 SH-StG; Art. 92 Abs. 5 VS-StG.

¹⁰ Vgl. hinten 32.

¹¹ Auskunft vom 12. Juli 1982; vgl. dazu hinten 100; ferner Grüninger/Studer 495, die eine Handels- oder Produktionstätigkeit dann nicht ausschliessen, wenn diese selbst nur Teilfunktion im gesamten Erwerbsvorgang bildet.

¹² Hinten 165 ff.

Nach dem Gesagten lässt sich somit auch keine Beschränkung hinsichtlich Nebenfunktionen rechtfertigen, solange die DLG ordentlich besteuert wird. Es ist aber bekannt, dass die Steuerbehörden die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode an die Bedingung knüpfen, dass keine von der Dienstleistungsfunktion weit entrückte Tätigkeit, so Handel oder Produktion, ausgeübt wird. Zu solchen Aufgaben werden DLG von der Konzernplanung her auch kaum je eingesetzt. Häufig festzustellen ist aber die Koppelung mit Lizenzverwertung. Diese dürfte, wie schon im Zusammenhang mit der rechtlichen Beschränkung hervorgehoben, aber die Anerkennung als DLG nicht ausschliessen.

§ 5 Umschreibung nach dem Vermögen

I. Aktiven

Ausgehend von der Erkenntnis, dass eine DLG zwar Aufgaben wahrnimmt, die über jene von Domizilgesellschaften hinausgehen, aber dennoch nicht im selben Mass geschäftstätig wird, wie es für eine Produktions- oder Handelsgesellschaft zutrifft, müsste auch eine Differenzierung hinsichtlich der Aktiven erwartet werden.

Eine Anzahl Kantone verbietet den Domizil- oder Hilfsgesellschaften, im Kanton oder in der Schweiz Liegenschaften oder dingliche Rechte an solchen zu besitzen¹. Im übrigen bestehen keine Beschränkungen, solange Art und Umfang der Aktiven nicht mit einem Betrieb verbunden sind, die mit dem Domizilzweck nicht zu vereinbaren wären. In anderen Kantonen verhindert Liegenschaftsbesitz das Privileg nicht; die Liegenschaften werden aber der ordentlichen Steuer unterworfen².

Auch in dieser Hinsicht bestehen Beschränkungen also nur dann, wenn eine DLG für ein Privileg in Frage kommt. Im übrigen bestehen weder gesetzliche noch von der Praxis gebildete Regeln über Art und Umfang ihrer Aktiven.

II. Passiven

In Frage steht hier nur das *Eigenkapital*. Ebenso wenig wie die Aktiven können die Passiven ein Erkennungsmerkmal für DLG abgeben. Für selbständige *Tochtergesellschaften* gelten einzig die handelsrechtlichen Bestimmungen über Grundkapital und Reserven.

Für *Dienstleistungsbetriebsstätten* wird das Kapital grundsätzlich nach den allgemeinen für Betriebsstätten geltenden Regeln, mithin nach der objektmässigen

1 SO, BL, SH, AI, SG, GR.

2 ZH, SZ, OW, NW, ZG, FR, SH, VD.

oder der quotalen Methode³, bestimmt. Kommt die objektmässige Methode zur Anwendung, ist grundsätzlich auf das in der Betriebsstätte investierte Kapital abzustellen⁴. Unter diesem Titel wird von den Steuerbehörden mitunter ein Sechstel der Aufwendungen verlangt⁵. Die DLG bilden hier keine Ausnahme.

Möglich sind ferner gewerbepolizeilich motivierte Vorschriften, wonach zur Ausübung eines Gewerbes eine Kautions in bestimmter Höhe zu leisten ist. Eine solche Hinterlage, welche aus Eigenkapital finanziert werden muss, ist z.B. im Kanton Zürich usanzgemäss von den gewerbmässigen Wertschriftenmaklern (Broker) in der Höhe von 500'000.— zu leisten. Broker werden in diesem Kanton, sofern sie nur vermittelnd tätig sind, nach den Regeln über DLG besteuert.

Ein für alle DLG geltendes Kriterium über die Höhe des Eigenkapitals ist nach dem Gesagten nicht zu finden. *Zusammenfassend* ist somit festzustellen, dass eine DLG *nicht* an den Bestandteilen ihres Vermögens erkannt werden kann. Dieses ist zur Begriffsbildung bedeutungslos.

§ 6 Abgrenzungen

Wo die kantonalen Steuergesetze die Hilfsgesellschaft erwähnen, gewähren sie ihr ähnliche Privilegien wie der Domizil- oder Verwaltungsgesellschaft. Es erscheint somit notwendig, die Hilfsgesellschaft als Unterart der DLG von der Domizilgesellschaft oder, wovon vor allem in der ausländischen Literatur gesprochen wird, von der *Basisgesellschaft* abzugrenzen¹. In den kantonalen Steuergesetzen ist dagegen der Begriff der *Domizil- oder Verwaltungsgesellschaft* gebräuchlich.

Sodann erscheint es auch sinnvoll, die Nahtstelle zwischen DLG und *Holding- bzw. Beteiligungsgesellschaft* aufzuzeigen, können doch gerade im Bereich der Managementgesellschaft Überschneidungen vorkommen.

³ Hinten 69 ff.

⁴ Vgl. KS Nr. 24 lit. f (zit. hinten 76 FN 62).

⁵ Auskunft Kantonales Steueramt Zürich vom 19. Juli 1982.

¹ Stadler, 43, will indessen Domizilgesellschaften nicht den Basisgesellschaften zurechnen, da erstere im Gegensatz zu letzteren nicht zwangsläufig von einer ausländischen Muttergesellschaft abhängig sein müssten und deshalb auch von Schweizern gegründet werden könnten.

I. Basisgesellschaft

A. Begriff

1. Literatur

Nach Haessig umfasst der Begriff der Basisgesellschaft jenen der Domizilgesellschaft, der DLG und der "société internationale de ventes". Letztere hat zur Aufgabe, den im Konzern verbundenen Unternehmen Güter zu verkaufen oder von ihnen zu kaufen. Die Basisgesellschaft entfalte im Sitzland keine einkommenswirksame Tätigkeit; ihre Erträge stammten vorwiegend aus dem Ausland². Neben Domizilgesellschaft und DLG versteht Masshardt sogar die Holding als Basisgesellschaft³.

Die fehlende Geschäftstätigkeit hebt auch Debatin⁴ hervor. Nach ihm eignen sich Basisgesellschaften zur Einkaufs- und Verkaufsvermittlung, sofern sich diese im Ausland abwickle. Der Verkaufsgewinn falle gleichwohl im Basisland an⁵.

Stadler definiert die Basisgesellschaft als "jene ... eine grosse Standortelastizität aufweisende Tochtergesellschaft ... ausländischer Kapitalgeber, die in einem besonders geeigneten Land zwar den Sitz, ihre Geschäftsinteressen aber in Drittstaaten haben"⁶. Wesentlich sei ihnen, dass sie zwei zwischenstaatliche Verhältnisse besäßen, eines zum Sitzland der Kapitalgeber und eines zum Land, in welchem "Untergesellschaften, Betriebsstätten und andere Kapitalnehmer oder Geschäftspartner domiziliert sind"⁷. Atypisch seien jene Basisgesellschaften, welche ihre wirtschaftlichen Interessen nicht in einem Drittstaat, sondern im Sitzland der Kapitalgeber hätten⁸. Basisgesellschaften erfüllten typischerweise zwar keinen Produktionszweck, seien aber dennoch beschränkt wirtschaftlich tätig⁹.

Bellstedt umschreibt die Basisgesellschaft in gleicher Weise, hält aber ein Dreiecksverhältnis zwischen dieser, Kapitalgebern und Kapitalnehmern oder Geschäftspartnern nicht für eine Voraussetzung¹⁰.

Gygax hebt hervor, dass Basisgesellschaften zwischen Kapitalgeber und Kapitalnehmer eingeschaltet würden, um dank ihres steuergünstigen Sitzes in einem wirtschaftlich und politisch stabilen Drittstaat steuerlich privilegierte Gewinne anzusammeln und sie hernach an die Kapitalgeber weiterzuleiten, so dass letzteren ein Steuervorteil zukomme¹¹. Die Finanzierung von Investitionsvorhaben durch

2 Haessig 309.

3 Masshardt, *Mélanges* 603.

4 Basisgesellschaften 12.

5 Debatin, *Basisgesellschaften* 13.

6 Stadler 9.

7 So auch Schmid, *Amerikanische Massnahmen* 5.

8 Stadler 7; a.M. Haeberli 211.

9 Stadler 8. Schmid, *Amerikanische Massnahmen* 5 und Gygax 50 schliessen die Produktionsfunktion überhaupt aus.

10 Bellstedt 313.

11 Gygax 49 f.

Gewinne, welche als Folge des Steueraufschubeffekts unbesteuert anfallen, bildet auch nach Debatin einen wichtigen Vorteil der Basisgesellschaft. Diese werde so zur "internationalen Investitionsdrehscheibe"¹². Als weitere Aufgaben der Basisgesellschaft werden etwa erwähnt: Patentverwertung, Fakturierung¹³, Verwaltung von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften sowie, hier von besonderer Bedeutung, *Dienstleistungen im Interesse nahestehender Unternehmungen*, z.B. Kundenberatung¹⁴.

Den eher zweifelhaften Ruf, der ihnen vorauseilt, verdanken Basisgesellschaften aber wohl hauptsächlich der notorischen Tatsache, dass sie auch zur Hortung hinterzogener Gelder und damit zur internationalen Steuerflucht dienen¹⁵. Die Selbständigkeit von Basisgesellschaften, die lediglich Gewinne aufzufangen oder an Dritte durchlaufen zu lassen haben, wird von den Sitzstaaten der sie beherrschenden Unternehmungen denn auch häufig aberkannt, weil solche Gesellschaften keine aktive Tätigkeit in dem Sinne entfalten, wie es beispielsweise das deutsche Aussensteuergesetz beschreibt¹⁶, sondern nur Zinsen, Dividenden, Lizenzgebühren vereinnahmen oder Liegenschaften vermieten¹⁷.

2. Steuergesetze

Die Domizilgesellschaft erfährt nach fast allen kantonalen Steuergesetzen eine besondere Behandlung¹⁸. Keine Erwähnung findet sie indes im BdBSt.

Nach einer stets wiederkehrenden Wendung ist für die Zuerkennung des Domizilprivilegs Voraussetzung, dass die Gesellschaft im Kanton nur ihren Sitz hat, hier jedoch *keine Geschäftstätigkeit* ausübt¹⁹. Merkmal der *Domizilgesellschaften* ist denn auch, dass sie als Folge ihrer Auslandtätigkeit ausschliesslich oder überwiegend aus dem Ausland stammende Erträge erzielt²⁰. Die Diskussionen setzen aber bei der Frage ein, was unter "Geschäftstätigkeit" zu verstehen ist, oder anders ausgedrückt: wann eine Gesellschaft gegen das Verbot der Geschäftstätigkeit verstösst. Dieses Verbot wird, selbst bei gleichlautenden Gesetzestexten, von den Kantonen nicht einheitlich ausgelegt. Damit werden wir uns aber erst im Zusammenhang mit der Besteuerung von DLG in den Kantonen auseinandersetzen²¹.

12 Debatin, Basisgesellschaften 10.

13 Debatin, Basisgesellschaften 12; Ludwig 147; Masshardt, *Mélanges* 603.

14 Ludwig 147; Reich, Besteuerungskonzept 308.

15 Gyax 50; Reich, Besteuerungskonzept 308.

16 Vgl. § 8 Abs. 1 Nrn. 1–7 AStG.

17 Bellstedt 327 ff.

18 Als letzter Kanton hat nun auch AG auf 1. Januar 1985 ein Privileg für Verwaltungsgesellschaften eingeführt; vgl. § 22 AktStG und § 15a VASStG.

19 Vgl. z.B. UR-StG Art. 46 Abs. 1, OW-StG Art. 105 Abs. 2 u.a. (s. Übersicht über die Gesetzestexte hinten 87 ff.).

20 Boemle 117; Haessig 309; Reich, Besteuerungskonzept 307.

21 Hinten 84 ff.

B. Abgrenzung zur DLG

Einmal abgesehen davon, dass die Basisgesellschaft zwingend von ausländischen Kapitalgebern abhängt und ihre Geschäftsinteressen ebenfalls im Ausland haben muss, was für die DLG nicht begriffsnotwendig ist²², unterscheiden sich Basisgesellschaft und DLG namentlich in zweierlei Hinsicht:

Ein grundlegender Unterschied besteht zunächst in der *Funktion* der DLG. Diese betätigt sich am Ort ihres Sitzes und hat deshalb ihren *wirtschaftlichen Schwerpunkt am Sitz*. Ihr Aufgabenkreis geht über bloss verwaltende Tätigkeit hinaus. Sie ist dazu bestimmt, selbst wertschöpferisch tätig zu sein, nicht dazu, im Ausland geschaffene Wertschöpfung zu fakturieren und zu vereinnahmen. Das wird regelmässig im Rahmen einer selbständigen, nach aussen in Erscheinung tretenden Wirtschaftseinheit geschehen²³. Ihre Tätigkeit erfordert auch, dass der Anzahl von Betriebsräumen und Personal nicht dieselben engen Grenzen gesetzt sein können wie den Domizilgesellschaften, sondern dass auch Lagerräume, Labors u.a. erlaubt sein müssen²⁴. Für die Aufgaben im einzelnen kann auf die Ausführungen zum Dienstleistungsbegriff verwiesen werden²⁵.

Zum zweiten unterscheidet sich die DLG von der Domizilgesellschaft typischerweise (in der Praxis kommt auch das Gegenteil vor) darin, dass sie nur nach Massgabe der in der Schweiz hervorgebrachten Wertschöpfung *entschädigt* wird²⁶, wogegen die Basisgesellschaft meist nur ausländischen Ertrag aufweist. Die Dienstleistungsentschädigung schliesst somit eine wirtschaftliche Affinität zum Sitzland ein, die Einkünfte der Basisgesellschaft dagegen zu jenem Staat, wo sich deren Geschäftsinteressen befinden.

In diesen Zusammenhang gehört auch die Feststellung, dass DLG typischerweise nicht als blossen "Durchlaufgesellschaften" für ausländische Erträge benutzt werden. Der damit verfolgte Zweck, Lizenzgebühren aus einem Land mit hoher Steuerbelastung möglichst ertrags- und quellensteuerfrei herauszuschleusen, kann durch Lizenzgesellschaften besser erreicht werden.

Kein augenfälliger Unterschied ist hingegen zur *gemischten (Domizil-)Gesellschaft* auszumachen, wie sie in einigen Kantonen nach Gesetz oder Praxis anerkannt ist. Dieser ist in der Schweiz eine beschränkte Geschäftstätigkeit erlaubt. Wenn bei dieser Geschäftstätigkeit sogar und in erster Linie an Handels- und Produktions-

22 Vorn 9.

23 Vgl. ZSFR N 9 zu § 50bis StG.

24 Reich, 555, erwähnt als Beispiel eine Gesellschaft, die im Auftrag einer amerikanischen Herstellerfirma Garantie- und Servicearbeiten ausführt und dazu auf einen Ingenieur, eine kaufmännische Angestellte, zwei Büroräume und ein kleines Ersatzteillager angewiesen ist. Eine in diesem Sinne beschränkte Infrastruktur ist indes, wie wir vorn ausgeführt haben, keineswegs für die Qualifikation als DLG entscheidend. In der Praxis trifft man auch auf Verhältnisse, die jenen von Produktions- oder Handelsgesellschaften in keiner Weise nachstehen, ja solche sogar übertreffen. Ein entsprechendes Beispiel einer Grundlagenforschungsgesellschaft haben wir bereits erwähnt (vorn 25).

25 Vorn 15 ff.

26 Vgl. ZSFR N 25 zu § 50bis StG.

funktionen gedacht ist, die nicht einmal mit der Domizilfunktion in Zusammenhang stehen müssen, könnte erst recht eine DLG in dieser Definition Platz finden, die nebenher Lizenzverwertung betreibt. Nicht recht dazu passen will aber die Voraussetzung, dass gemischte Gesellschaften ihren *wirtschaftlichen Mittelpunkt im Ausland* haben müssen. Der wirtschaftliche Mittelpunkt der DLG liegt in der Schweiz. Daran ändern auch allfällige Einkünfte aus ausländischen Quellen nichts. Gleichwohl behandeln einzelne Kantone DLG wie gemischte Gesellschaften. Darauf werden wir zurückkommen²⁷.

II. Holding- und Beteiligungsgesellschaft

A. Begriffe

Zwar befasst sich mit der Holdinggesellschaft, zum Unterschied von der Basisgesellschaft, auch das Zivilrecht, jedoch nur am Rande²⁸ und ohne eine Begriffsbestimmung zu liefern²⁹. Das Interesse an einer Qualifikation als Holdinggesellschaft konzentriert sich daher auch hier auf die steuerrechtliche Beurteilung³⁰, um so mehr, als nach den meisten Steuergesetzen der Schweiz eine Unterscheidung zwischen Holding- und Beteiligungsgesellschaft zu treffen ist; dafür liefert das Zivilrecht ebenfalls keine Anhaltspunkte³¹.

Holding- und Beteiligungsgesellschaft ist gemeinsam, dass sie unter ihren Aktiven Beteiligungen am Grundkapital anderer Gesellschaften aufweisen. Während aber die *Holding* die Verwaltung ihrer Beteiligungen zum *dauernden und ausschliesslichen* oder wenigstens *hauptsächlichen* Zweck hat, um auf diese Weise einen beherrschenden Einfluss auf die beteiligungspassiven Gesellschaften zu erlangen³², kann die *Beteiligungsgesellschaft* daneben einen gleichgeordneten Haupt- oder *Nebenzweck* verfolgen, der in der Führung eines Handels-, Fabrikations- oder Gewerbebetriebes bestehen kann³³. Entsprechend der unterschiedlichen Zielsetzung wird deshalb die Holding auch "reine" Holdinggesellschaft, die Beteiligungsgesellschaft "ge-

27 Hinten 99.

28 Vgl. Art. 671 Abs. 4, 711 Abs. 2 OR; ferner betr. registerrechtliche Beurteilung des Firmen-zusatzes "Holding": Zweifel 35.

29 Oesch 35.

30 Meier-Hayoz/Forstmoser 386 N 32.

31 Oesch, 73, bezeichnet allerdings jede Gesellschaft, deren Vermögen sich mehrheitlich oder ausschliesslich aus Beteiligungen zusammensetzt, als Beteiligungsgesellschaft, womit diese zu einem auch ausserhalb des Steuerrechts gültigen Sammelbegriff wird. Vorliegend soll aber darunter nach der in den Steuergesetzen gebräuchlichen Terminologie das Gegenstück zur reinen Holdinggesellschaft verstanden werden, nicht zuletzt darum, weil damit auch Gesellschaften einbezogen werden, deren Aktiven nur zum geringeren, nicht zum hauptsächlichen Teil aus Beteiligungen bestehen.

32 Meier-Hayoz/Forstmoser 385 N 29; Oesch 43.

33 Altorfer 29; Masshardt N 1 zu Art. 59 WStB; RZS N 3 zu § 50 StG; Zweifel 51.

mischte" Holdinggesellschaft genannt³⁴. Immerhin kann auch die Holding einen Nebenzweck verfolgen, sofern das Steuergesetz sie nicht nur dann privilegiert, wenn sie ausschliesslich Beteiligungen verwaltet, sondern schon dann, wenn sie sich damit wenigstens zur Hauptsache befasst³⁵. Der Nebenzweck muss sich indessen mit dem Holdingcharakter vereinbaren lassen; zu denken ist am ehesten an Lizenzverwertung, Marketing, Finanzierung u.ä.³⁶.

Holding- und Beteiligungsgesellschaft unterscheiden sich ferner darin, dass der Holdingzweck nach herrschender Meinung sowohl in den Statuten festgehalten wie auch tatsächlich verfolgt werden muss³⁷, was zur Annahme einer Beteiligungsgesellschaft nicht vorausgesetzt wird³⁸. Als Beteiligungsgesellschaft anerkennen aber die Steuergesetze eine juristische Person regelmässig nur dann, wenn sie eine Mindestbeteiligung von 20% am Kapital der anderen Gesellschaft oder einen Steuerwert der Beteiligung von wenigstens 1 oder 2 Mio. Franken besitzt. Erfüllt sie diese Voraussetzungen, wird ihre Ertrags- und teilweise auch Kapitalsteuer ermässigt, unabhängig davon, welches Motiv dem Beteiligungserwerb zugrunde lag.

Zur Erlangung des Beteiligungsabzuges ist demnach unerheblich, ob die Beteiligungsgesellschaft kraft ihrer Beteiligung einen massgeblichen Einfluss auf die finanzierte Gesellschaft erreicht³⁹, wengleich dieser Einfluss durch einen Kapitalanteil von 20% vielfach erreicht wird. Im Vordergrund steht vielmehr das Bestreben, die *dreifache steuerliche Belastung* desselben wirtschaftlichen Substrats beim Gesellschafter, bei der Beteiligungsgesellschaft und bei der finanzierten Gesellschaft zu vermeiden. Diese entsteht dadurch, dass die Gesellschafter Erträge und Kapitalanteile versteuern, die bereits bei der ausschüttenden Gesellschaft als Gewinn und Kapital besteuert wurden⁴⁰. Da diese unerwünschte Folge – schon die doppelte Belastung bei Gesellschaft und Gesellschafter ist fragwürdig⁴¹ – unabhängig davon eintritt, ob die Beteiligung einen beherrschenden Einfluss vermittelt oder lediglich Kapitalanlagezwecken dient, läuft schon die Festsetzung eines Mindestumfangs an Beteiligungen dem Zweck zuwider. Abgesehen davon bietet auch ein solcher

34 Altorfer 29; Egger 21 ff.; Oesch 51, 55; Zweifel 51.

35 Die zürcherische Praxis z.B. verlangt, dass die Beteiligungsaktiven im Verhältnis zu den übrigen Aktiven erheblich überwiegen und auch die bei weitem wichtigste Ertragsquelle der Gesellschaft sind: RB 1968 Nr. 21. Diese Voraussetzung kann schon bei 60% der Aktiven und des Ertrags erfüllt sein. Teils legen die Gesetze selbst den erforderlichen Mindestanteil fest: SG (80%), NE und TI (je 75%).

36 Ph. Müller 20; Oesch 322; RZS N 19 zu § 50 StG; Zweifel 50.

37 Egger 38; Oesch 329; RZS N 5 zu § 50 StG; Zweifel 48.

38 Welti 190.

39 Oesch 267; Reich, Besteuerungskonzept 301.

40 Egger 10, 12; Masshardt N 1 zu Art. 59 WStB; Oesch 49 f.; Reich, Besteuerungskonzept 291.

41 Im Zuge der Vorarbeiten zum StHGE ist deshalb seitens der Schutzorganisation der privaten Aktiengesellschaften eine Art gespaltener Steuersatz für Gewinne der Kapitalgesellschaften in Form des Abzuges einer Normdividende vorgeschlagen worden. Dieser Vorschlag hat aber im bundesrätlichen Entwurf nicht Eingang gefunden. Vgl. dazu ausführlich Th. Staehelin, Milderung der steuerlichen Doppelbelastung in ASA 53 (1984/85), 241 ff., insbesondere 253 ff.

Schwellenwert keinerlei Gewähr für massgebliche Einflussnahme auf eine Gesellschaft⁴².

Die *Steuerfolgen* sind für Holding- und Beteiligungsgesellschaft verschieden. Da für die Qualifikation als *Holding* einzig auf den tatsächlich ausgeübten Gesellschaftszweck, die überwiegende Beteiligungsverwaltung, abgestellt wird (subjektive Begründung), wird in fast allen Kantonen⁴³ nicht nur der Beteiligungsertrag, sondern der *gesamte Ertrag* von der Steuer *ausgenommen*. Nach diesem System kommen auch solche Erträge in den Genuss des Privilegs, die auch sonst nicht drei- oder mehrfach besteuert worden wären, weil sie bei der leistenden Gesellschaft abzugsfähigen Aufwand darstellen, z.B. Zinsen, Lizenzgebühren. Meist wird zudem nur eine ermässigte Kapitalsteuer erhoben.

Beteiligungsgesellschaften wird dagegen in der überwiegenden Mehrzahl der Kantone⁴⁴ und auch im Bund, der das Holdingprivileg nicht kennt, ein *Beteiligungsabzug* im Verhältnis des Beteiligungsertrags zum Gesamtertrag (Roh- oder Reinertrag) gewährt. Im Ergebnis kommt eine steuerliche Entlastung nur bezüglich derjenigen Erträge zustande, die der Dreifachbelastung ausgesetzt sind (objektive Begründung).

Die Holdinggesellschaft bezweckt nach dem Gesagten, die von ihr finanzierten Tochterunternehmen kraft der vom Gesellschaftsrecht zur Verfügung gestellten Möglichkeiten, eventuell verstärkt durch Verträge schuldrechtlicher oder organisatorischer Natur, zu kontrollieren. Besonders deutlich kommt dies dann zum Ausdruck, wenn die Holding als *Strukturträgerin eines Konzerns*⁴⁵, als Dach- oder Spitzengesellschaft⁴⁶ in Erscheinung tritt, der "als zentralem Willensbildungs- und Geschäftsführungsorgan als ausschliessliche Aufgabe die wirtschaftliche Leitung eines ... Konzerns zufällt"⁴⁷. Verfolgt die Holding daneben andere Zwecke wie die Finanzierung von Tochtergesellschaften, die Koordination von Produktion, Verkauf, Forschung, die Verwaltung von Patenten, Lizenzen usw., kann das Holdingprivileg in Gefahr geraten, wenn der entsprechende Zweig zu umfangreich wird. Er wird deshalb häufig einer eigenen Hilfsgesellschaft für Management, Datenverarbeitung, Patentverwaltung, Werbung und Public Relations übertragen⁴⁸.

42 Reich, Besteuerungskonzept 301.

43 Einzig AR und NE sehen statt einer Steuerbefreiung eine Ermässigung vor. Art. 84 JU-StG gewährt zwar ebenfalls Ertragssteuerfreiheit, jedoch nicht für Erträge aus Grundeigentum, Lizenzen, Markenrechten u.ä.

44 Keinen Beteiligungsabzug kennen: UR, FR, GE.

45 Meier-Hayoz/Forstmoser 385 N 29; Zweifel 58.

46 Oesch 77 und dort zit. Lit.

47 Oesch 77 FN 257 und dort zit. Lit.

48 Ph. Müller 20.

B. Abgrenzung zur DLG

Eine DLG dagegen kann wohl den Zweck haben, einzelne Führungsaufgaben zu übernehmen. Sie kann anderen Konzerngesellschaften die Verantwortung in den Bereichen der Auftragssteuerung, der Personalpolitik, der Gestaltung des Produktionsprogrammes und des Absatzes, der Investitions- und Finanzplanung, abnehmen⁴⁹. Sie kann unter Umständen die Rolle einer Konzernverwaltungsgesellschaft einnehmen, welche sich dadurch kennzeichnet, dass sie eine Vereinheitlichung der Konzernführung, eine Konzentration der wirtschaftlichen Kräfte anstrebt, ohne aber im Unterschied zur Spitzengesellschaft gleichzeitig die Gesellschaftskapitalien in ihrer Person zu vereinigen⁵⁰.

Selbst wenn sie solche normalerweise der Holding vorbehaltenen Aufgaben versieht, unterscheidet sie sich von jener durch das *Mittel*, welches sie zu dieser Führungsfunktion befähigt: Anders als die Holdinggesellschaft schöpft sie ihre Kompetenz dazu nicht aus der kapitalmässigen Beherrschung der Tochtergesellschaften, sondern aus der ihr *von der Konzernspitzengesellschaft zugewiesenen Funktion*. Sie wird zur *Managementgesellschaft*, die den Konzern anstelle der Spitzengesellschaft leitet⁵¹. Damit ist nicht ausgeschlossen, dass die DLG Beteiligungen an verbundenen Unternehmen besitzt; diese können aber im Verhältnis zu den übrigen Aktiven nicht überwiegen und nicht die "bei weitem wichtigste Ertragsquelle" sein. Überwiegen muss der *Dienstleistungsertrag*.

Erst recht hebt sich die DLG von der Holding ab, wenn sie statt einer konzernleitenden ihre angestammte Hilfsaufgabe wahrnimmt, also nicht autoritativ, sondern konsultativ wirkt. Die beiden Gesellschaftstypen sind dann nicht nur an der Vermögensstruktur, sondern auch an ihrem Zweck unterscheidbar.

Die DLG kann aber, wie erwähnt, die Züge einer Beteiligungsgesellschaft annehmen. Bedingung für die Qualifikation als Beteiligungsgesellschaft ist, vom gesetzgeberischen Motiv her, nur der Besitz von Beteiligungen im vorgeschriebenen Mindestumfang, nicht eine besonders bezeichnete Art von ausserhalb der Beteiligungsverwaltung stehender Tätigkeit. Ist somit weder Beherrschungsabsicht noch ein bestimmt umrissenes Tätigkeitsgebiet vorausgesetzt, kommt der Beteiligungsabzug in jedem Fall zum Tragen, wenn eine Gesellschaft unter ihren Aktiven Beteiligungen im erforderlichen Ausmass aufweist, welcher Unternehmensgattung sie auch immer angehört. Der Beteiligungsabzug stellt allein auf das *Objekt*, nicht auf das Subjekt der Ermässigung ab.

49 Schiffer 905.

50 Oesch 77 FN 258.

51 Vgl. ZSFR N 11 zu § 50bis StG, wo vom Zusammenwirken einer Management- mit einer Domizilgesellschaft die Rede ist, das Management demnach nicht zwangsläufig in den Händen einer Holding liegen muss. Um der Nichtanerkennung von Konzernumlagen für Kontrollleistungen durch die Steuerbehörde zuvorzukommen, ist die Trennung der Lenkungs- von der Gesellschafterfunktion sogar empfehlenswert; in diesem Sinne der Lösungsvorschlag von Schiffer 905.

Daraus folgt, dass eine Beteiligungsgesellschaft von einer DLG nicht abgegrenzt zu werden braucht, weil diese beiden Gesellschaftstypen kein Gegensatzpaar bilden, sondern sich in dem Sinne ergänzen können, dass die Dienstleistungsfunktion zur Beteiligungsverwaltung hinzutritt, diese gleichsam überlagert. Beteiligungsgesellschaft und DLG bestehen so nebeneinander fort, ohne einander auszuschliessen. Die Bezeichnung "Beteiligungsgesellschaft" weist auf die Zusammensetzung der Aktiven, nicht auf eine Funktion hin. Die Ermässigung der Ertragssteuer tritt subsidiär für den Fall ein, dass dem Steuersubjekt als ganzem kein anderes Privileg eingeräumt werden kann, sei es Freistellung des gesamten Ertrags oder wenigstens des Beteiligungsertrags.

Als Ergebnis kann festgehalten werden, dass eine DLG sich wohl von einer Holdinggesellschaft unterscheidet, indem ihr das erforderliche Mass an Beteiligungsaktiven und -erträgen fehlt und ihr regelmässig auch kein Holdingzweck vorgegeben ist, nicht aber im Gegensatz zur Beteiligungsgesellschaft steht, sondern gleichzeitig auch deren Eigenschaften aufweisen kann.

§ 7 Zusammenfassung der Begriffsmerkmale

Als DLG bezeichnen wir nach dem Gesagten eine verbundene Unternehmung oder eine Betriebsstätte, die zugunsten einer oder mehrerer verbundener Unternehmungen oder Betriebsstätten, ausnahmsweise auch konzernfremden Unternehmungen Beiträge zur Erfüllung des Unternehmenszweckes im Bereich der Assistenz, des Managements oder der Kontrolle leistet, die, wenn sie nur konzernintern benutzt werden, nicht unmittelbar ertragswirksam sind. Die DLG kann daneben Aufgaben der Vermögens- oder Beteiligungsverwaltung, Lizenzverwertung ausüben. Handels- oder Produktionsfunktionen dagegen lassen sich mit ihrem Unternehmenszweck nicht vereinbaren, selbst wenn grundsätzlich keine Schranken faktischer oder rechtlicher Art gesetzt werden können. Solche sind aber dann zu beachten, wenn die DLG ein Steuerprivileg beansprucht.

2. Kapitel

Vermögens- und Erfolgsausweis der DLG

Nach der im vorangehenden Kapitel vorgestellten Definition handelt es sich bei der DLG grundsätzlich um eine Betriebsgesellschaft. Mit dieser Feststellung könnte es aus der Sicht des Steuerrechts sein Bewenden haben, werden doch Betriebsgesellschaften nach den ordentlichen für Erwerbsgesellschaften geltenden Steuernormen veranlagt. Die Tatsache aber, dass eine DLG in einen Konzern eingegliedert ist und Leistungen erbringt, die zumeist nicht unmittelbar ertragswirksam werden, lässt die DLG in einem besonderen Licht erscheinen.

Die mit diesen Umständen zusammenhängende Einschränkung der wirtschaftlichen Selbständigkeit der DLG schlägt sich vorab im Erfolgsausweis, in geringerem Masse auch im Vermögensausweis nieder, dergestalt, dass die Jahresrechnung unter Umständen keine gültigen Schlüsse auf die Ertragskraft der Gesellschaft erlaubt. Demzufolge kann diese Situation die Steuerbehörden auch nicht unberührt lassen. Bevor indes auf die steuerliche Behandlung eingegangen wird, sollen zunächst die Eigenart der Jahresrechnung der DLG beschrieben und die Ursachen, die dazu führen, erläutert werden.

§ 8 Erfolgsausweis

I. Leistungsaustausch und dessen Vergütung zwischen verbundenen Unternehmen im allgemeinen

A. Leistungsaustausch

Der Leistungsaustausch zwischen Konzerngliedern gestaltet sich grundsätzlich nicht abweichend von jenem zwischen wirtschaftlich selbständigen Unternehmen. Die Leistungsbeziehungen lassen sich demnach auch im Konzern gruppieren in Übertragung von Sachgütern, vor allem Warenlieferungen, in Übertragung von Immaterialgütern, Überlassung von Sach- und Immaterialgütern zum Gebrauch, Kapitalverkehr *und Dienstleistungen*¹.

Je nach Struktur des Konzerns ist ein reger oder nur gelegentlicher Leistungsaustausch zu erwarten. In einem vertikal gegliederten Konzern, wo die einzelnen Unternehmen auf einander nachgeordneten Produktions- oder Handelsstufen

¹ Bellstedt 173 ff. unter Zitierung der US-Regulations zu Sec. 482 IRC; Ebenroth 140–291. Vgl. zum Ganzen OECD-Bericht 1979. Eine Zusammenfassung des Inhalts dieses Berichts findet sich bei Burckhardt 382 ff., besonders 392 ff.

stehen², ist als Folge der gegenseitigen wirtschaftlichen Abhängigkeit ein sich ausschliesslich auf die Konzernunternehmen beschränkender Leistungsverkehr denkbar, bevor das Produkt zum Absatz gelangt. Ein Erzbergwerk z.B. liefert das verhüttete Eisenerz einem Walzwerk, welches das gewalzte Rohmaterial seinerseits dem konzerneigenen Metallverarbeitungsunternehmen liefert. Erst dieses setzt seine Produkte auf dem Markt ab. Anders dagegen in einem horizontal gegliederten Konzern, wo die einzelnen Unternehmen auf gleicher Funktionsstufe stehen³ und deshalb nicht voneinander abhängig sind. Ein faktischer Zwang zum gegenseitigen Austausch der hergestellten Güter besteht hier nicht.

Die Hilfsfunktion bringt es mit sich, dass DLG den bedienten Unternehmen faktisch untergeordnet sind. Das kann nicht ohne Einfluss auf die Bemessung des Entgelts sein. Es kommen aber auch Unternehmen vor, die ihre Dienstleistungen einem interessierten Publikum unentgeltlich oder bloss zu Selbstkosten zur Verfügung stellen; zu denken ist an Vorträge, Publikationen über Ergebnisse wissenschaftlicher Forschung⁴. Solche Entgeltpolitik ruft naturgemäss nach steuerlichen Korrekturen. Wie weit diese berechtigt sind, soll im folgenden untersucht werden.

B. Vergütung

1. Methoden

Leistungen können allgemein entweder nach Massgabe der dafür aufgewendeten Kosten oder durch Preise entgolten werden, die einen Gewinnzuschlag enthalten. Je nachdem soll hier von *Kostenumlage* oder Umlage zu *Verrechnungspreisen* gesprochen werden, wobei wir uns bewusst sind, dass der Begriff "Verrechnungspreis" durchaus auch für eine Umlage zu Selbstkosten herhalten könnte. Nach gängigem Sprachgebrauch deutet aber das Wort "Preis" auf eine Vergütung unter Einschluss eines Gewinnzuschlags hin. Überdies dient die Unterscheidung dem Verständnis des folgenden Textes. In der Terminologie der deutschen "Verwaltungsgrundsätze"⁵ ist hiefür der Begriff "Einzelabrechnung" gebräuchlich, im Gegensatz zum "Umlageverfahren", welches die pauschalierte Umlage der Selbstkosten zum Gegenstand hat⁶.

2 Zweifel 73 f.

3 Zweifel a.a.O.

4 So die im Kanton ZH niedergelassene Grundlagenforschungsstelle eines bekannten multinationalen Konzerns.

5 "Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen ('Verwaltungsgrundsätze')" in BStBl 1983, Teil I, 218 ff., zit. bei Kögler/Haring 498 FN 1.

6 Baranowski 129; Becker, Konzernumlagen 174.

a) Kostenumlage (Umlageverfahren)

Die Erstattung lediglich der Selbstkosten bildet die Ausnahme. Soweit ersichtlich, wird sie international nur für einzelne Gattungen von Dienstleistungen und beschränkt auch für den Kapitalverkehr anerkannt, nicht auch für den übrigen Leistungsaustausch. Dazu Näheres hinten⁷.

b) Verrechnungspreise (Einzelabrechnung)

Im Vergleich zur Kostenumlage nimmt die Vergütung innerkonzernlicher Leistungen zu Verrechnungspreisen einen ungleich bedeutenderen Platz ein. Verrechnungspreise (*prix de transfert*, *transfer price*) sind die innerhalb einer Unternehmung bzw. zwischen abhängigen Unternehmungen für Lieferungen und sonstige Leistungen festgesetzten Wertansätze⁸. Sie treten im Konzern an die Stelle von Preisen, wie sie im freien Wettbewerb ausgehandelt werden⁹. "Gegenüber dem Marktpreis, der sich aufgrund des Kräftespiels zwischen Angebot und Nachfrage im Markt ergibt, ist der Verrechnungspreis das Ergebnis zweckorientierter Bewertungen von Leistungen durch den Entscheidungsträger in der Unternehmung"¹⁰.

2. Bemessung des Verrechnungspreises

a) Grundsätzliche Gestaltungsfreiheit

Von der Bestimmung des Verrechnungspreises hängt ab, welcher Gewinn von welchem Unternehmen ausgewiesen wird. Durch zu hohe oder zu tiefe Verrechnungspreise können somit Gewinne vom einen auf ein anderes verlagert werden, ohne dass betriebs- oder marktwirtschaftliche Argumente dafür sprechen würden. Ein Konzern wird zwar darauf bedacht sein, seine Verrechnungspreise gegenüber allen an ihm interessierten Personen und Behörden verantworten zu können. Er wird deshalb nach Möglichkeit und in der Regel die Preise so festsetzen, wie sie *unter unabhängigen, nicht konzernverbundenen Unternehmen* verlangt worden wären. Die Verrechnungspreise decken sich so mit *marktgerechten* Preisen¹¹. Auch be-

⁷ Hinten 46 ff.

⁸ Baranowski 115; Ebenroth 143 mit Verweisung auf einschlägige Lexika der Betriebswirtschaftslehre.

⁹ Bellstedt 163; Ebenroth 7; Haeberli 210.

¹⁰ Ebenroth 143.

¹¹ Baranowski 115.

triebswirtschaftlich wird unter Verrechnungspreis ganz allgemein der Marktpreis verstanden¹².

Befolgt der Konzern diese Verhaltensweise, die in Anlehnung an die US-Regulations zu Sec. 482 IRC unter der Bezeichnung "*dealing at arm's length*" geläufig ist¹³, hat er alle am Gewinn interessierten Kreise, insbesondere die Steuerbehörden der Sitzstaaten, in bestmöglicher Weise zufriedengestellt. Er hat von keiner Seite Anfechtungen zu gewärtigen, denen er nicht eine stichhaltige Begründung entgegenzusetzen könnte.

Nun ist aber bekannt, dass die Konzerne ihre Geschäftspolitik nicht allein am Massstab des "*dealing at arm's length*", sondern ebenso sehr, wenn nicht gar häufiger an anderen Interessen ausrichten¹⁴ und Gewinne dort anfallen lassen, wo sie nach ihrem Willen anfallen sollen. Der Entscheid, welches Unternehmen welchen Gewinn ausweisen soll, wird durch Zielsetzungen beeinflusst, die ein Abweichen von marktgerechten Vergütungen voraussetzen. Als solche Einflüsse kommen namentlich marktpolitische, betriebswirtschaftliche, gesellschaftsrechtliche, arbeitspolitische, zollrechtliche und steuerrechtliche in Frage. Sie sollen im folgenden kurz beleuchtet werden.

b) Einflüsse auf die Preisgestaltung

aa) Marktpolitische

Ein Unternehmen kann vor der Aufgabe stehen, für den Absatz seiner Produkte Marktanteile zu erobern. Der Konzern kann zu diesem Ziel beitragen, indem er das Unternehmen davon entbindet, für von anderen Konzerngliedern empfangene Leistungen einen marktgerechten Preis zu bezahlen. Zu zahlen ist nur eine "unterpreisliche" Vergütung¹⁵. Dadurch erhält das Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil gegenüber solchen, die dieselbe Leistung am Markt beschaffen und dafür einen höheren Preis entrichten müssen. Den Abnehmern des Produkts kommt auf diese Weise ein Preisvorteil zugut, der sich in einer Gewinnschmälerung nicht beim Vertriebsunternehmen, sondern bei jenem Konzernglied niederschlägt, welches auf eine wertgerechte Vergütung verzichtet hat.

Wird demgegenüber die Gewinneinbusse durch das Vertriebsunternehmen selbst getragen, indem es sein Produkt mit einer entsprechend verminderten Gewinnspanne oder gar mit Verlust absetzt, kommt dem Verrechnungspreis keine Len-

¹² Felix Sp. 29.

¹³ US-Regulations § 1.482-1 (a) (6) zit. vom FN 1; vgl. zum Begriff ferner: Ebenroth 35, 117; Debatin 7; Faist 190 = StR 24, 276; ders., verflochtene Gesellschaften 276; Haeberli 213; Reuter 3 FN 7; Strobl/Zirkel 46; Walter 3.

¹⁴ So Strobl/Zirkel 465.

¹⁵ Strobl 408.

kungsfunktion zu, da die Marktstellung unter Inkaufnahme von Verlusten "an der Front" angestrebt wird¹⁶.

bb) Betriebswirtschaftliche

Verrechnungspreise können betriebswirtschaftliche Aufgaben erfüllen. Anhand vergleichbarer Verrechnungspreise kann z.B. die unterschiedliche Wirtschaftlichkeit der eingesetzten Produktionsfaktoren sichtbar gemacht werden. Die so gewonnenen Erkenntnisse können dazu dienen, Massnahmen zur Steigerung der Ertragskraft einer Unternehmung zu ergreifen¹⁷. Eine Abweichung vom Marktpreis ist in diesem Fall gerade nicht gewollt.

cc) Gesellschaftsrechtliche

Hier stehen *dividendenpolitische* Überlegungen im Vordergrund. Die Dividendenpolitik wird vor allem dort beachtet werden müssen, wo sich das Gesellschaftskapital nicht allein in den Händen der Konzernobergesellschaft, sondern auch im Besitz von Minderheitsbeteiligten befindet.

Zwar können Verrechnungspreise nicht unmittelbar die Gewinnausschüttung einer Gesellschaft beeinflussen, sondern nur die Vorstufe davon, den erarbeiteten Gewinn. Auch steht es nach schweizerischem Recht weitgehend im Ermessen der Verwaltung von Kapitalgesellschaften, mit dem erarbeiteten Gewinn stille Reserven zu bilden¹⁸. Dennoch lässt sich ein Zusammenhang zwischen Gewinnbildung und Gewinnausschüttung nicht gänzlich von der Hand weisen. Je grösser der erarbeitete Gewinn ausfällt, desto schwieriger wird es, ihn den Gesellschaftern durch Bildung stiller Reserven vorzuenthalten. Wird aber ein Gewinn ausgewiesen, wird auch ein gewisser faktischer Zwang zur Ausschüttung auferlegt.

Ein lediglich auf Gewinnlosigkeit ausgerichtetes Verhalten hat zudem regelmässig ein Absinken des Kurswertes der Anteilsrechte zur Folge und ist überdies dazu angetan, einen allgemeinen Vertrauensschwund in die betrieblichen Fähigkeiten

16 Eine solche Funktion schien aber der deutsche BFH vom Verrechnungspreis gerade zu erwarten, als er in einem Entscheid vom 1. Februar 1967 (AWD 68, 25 f.) sog. Anlaufverlusten über eine Zeitspanne von 4–5 Jahren hinaus die Anerkennung versagte. Er unterstellte damit, dass auch ohne Nachweis von Gewinnverlagerungen – i.e. verdeckte Gewinnausschüttungen – nach einer gewissen Zeit ein Gewinn ausgewiesen werden müsse, eine Forderung, die zu erfüllen einer unabhängigen Unternehmung unter gleichen Umständen nicht möglich wäre (vgl. Bellstedt 423 f.).

Er verkannte damit auch, dass sich ein Konzern namentlich durch politische und soziale Rücksichten veranlasst sehen kann, den Betrieb eines verlustbringenden Konzerngliedes weiterzuführen (vgl. Widmer 4).

17 Burckhardt 383 Nr. 12; Schnettler, zit. bei Felix Sp. 29; Strobl/Zirkel 464 f.; vgl. auch Ebenroth 144.

18 Vgl. Art. 663 Abs. 2, 764 Abs. 2, 805 OR; ferner Probst 52, der von einem "Gewinnregulierungsmittel" spricht.

der Unternehmung zu verursachen. Um die allgemein von Anlegern bei Publikums-gesellschaften erwartete Dividendenkontinuität zu wahren, kann es mitunter sogar ratsam erscheinen, einen Gewinn auszuweisen, obwohl nach betriebswirtschaft-lichen Massstäben kein Gewinn hätte ausgewiesen werden dürfen. Das kann mittels günstiger Verrechnungspreise geschehen.

Mit der Festsetzung von Verrechnungspreisen lässt sich gleichzeitig die *Fungi-bilität* der Beteiligungspapiere beeinflussen. Je mehr Gewinn gespeichert wird, desto grösser wird auch der Anteil am Gesellschaftsvermögen, den der Titel ver-körpert. Je "schwerer" aber ein solches Wertpapier wird, desto schlechter lässt es sich handeln. Schwere Titel sind wegen ihrer geringen Rendite und wegen der hohen Vermögenssteuer unbeliebt. Dadurch wird wiederum ein Rückgang des Kurswertes eintreten, der dem tatsächlichen Wert der Unternehmung widerspricht. Ist die mehrheitsbeteiligte Muttergesellschaft nicht gerade an einem solchen Effekt interessiert, wird sie entweder Gewinnausschüttungen veranlassen oder aber – nicht auszuschliessen – mittels hoher zu zahlender Verrechnungspreise den Gewinn reduzieren und die Titel auf diese Weise "erleichtern".

dd) Arbeitspolitische

An einer Gewinnerzielung durch das Unternehmen sind auch dessen Gläubiger, darunter als besondere Kategorie die Arbeitnehmer, interessiert. Im Gegensatz zu den Kapitalgebern ist ihnen aber nicht sosehr an einer Ausschüttung als vielmehr an einer Speicherung des Gewinns gelegen, um dank der angesammelten Substanz eher die Gewähr zu haben, dass die Arbeitsplätze auch in wirtschaftlich schlechten Zeiten erhalten bleiben. Den Gewerkschaften dient eine auf Substanzerhaltung gerichtete Unternehmenspolitik insofern, als ihren Forderungen nicht die finanziell angespannte Lage der Unternehmung entgegengehalten werden kann. Von einem günstigen Verrechnungspreis profitieren demnach auch die Arbeitnehmer.

ee) Zollrechtliche

Im Interesse der Zollverwaltungen liegt ein möglichst hoher Preis für importierte Waren, damit ein entsprechend hoher Zoll darauf erhoben werden kann¹⁹. Die zollrechtliche Zielsetzung läuft somit der steuerrechtlichen dann zuwider, wenn der Verrechnungspreis den steuerbaren Gewinn vermindert²⁰. Während aber unter die Steuerpflicht jede Unternehmensleistung fällt, trifft dies für die Verzollung nur

19 Wenigstens soweit nicht, wie nach schweizerischem Recht, das Gewicht der zu verzollenden Ware für die Höhe des Zolles bestimmend ist. Vgl. Art. 2 Abs. 1 Zolltarifgesetz (SR 632.10).

20 Strobl/Zirkel 464; BFH 1. Februar 1967 zit. vorn FN 16. Laut OECD-Bericht 1979 ist aber eine zunehmende Zusammenarbeit zwischen Zoll- und Steuerverwaltungen festzustellen. Die Zahl der Fälle, wo der Zollwert für Einkommenssteuerzwecke als unannehmbar be-trachtet werde, dürfte daher stetig abnehmen (OECD-Bericht 1979 Ziff. 29).

beschränkt, nämlich auf den Verkehr mit Sachgütern, zu. Für den Verrechnungspreis von Dienstleistungen insbesondere brauchen deshalb zollrechtliche Einflüsse nicht beachtet zu werden.

ff) Steuerrechtliche

Der Einfluss des Steuerrechts auf die Festsetzung des Verrechnungspreises wird in der Literatur unterschiedlich beurteilt. Bellstedt misst steuerrechtlichen Überlegungen im Rahmen der gesamten Unternehmenspolitik keine entscheidende Bedeutung bei. Dem praktischen Einfluss der Steuerfachleute werde nicht nur "zuviel Ehre angetan", sondern es werde durch solche "Äusserungen theoretischer Art" mehr noch der Verdacht des Fiskus geschürt, der in dieselbe Richtung ziele²¹. Seiner Ansicht nach wäre es eine Illusion anzunehmen, es sei ein gewichtiges Ziel des Unternehmens, Gewinne zu "verschieben". Burckhardt drückt denselben Gedanken so aus: "Das Steuern sparen darf ... nicht zur Geschäftstätigkeit eigenen Rechts gemacht werden. Zunächst muss ein ökonomischer Erfolg im Vordergrund stehen, und dann erst kann man marginal Steuergesichtspunkte berücksichtigen"²². Auch Ritter hält dafür, dass die "Anfälligkeit gegen Versuchungen des internationalen Steuergefälles eher in die Pionierzeit internationaler Unternehmensverflechtung gehört und mit wachsender Unternehmensgrösse und handels- wie steuerrechtlicher Transparenz hinter den geschäftlichen Sachzwängen zurücktritt"²³.

Dem widerspricht Ebenroth unter Berufung auf eine namhafte Anzahl weiterer Autoren. Eine amerikanische Untersuchung über die Ausgestaltung von Verrechnungspreissystemen in amerikanischen Unternehmen habe die Behauptung, steuerpolitische Massnahmen zur Minimierung der Steuerlast seien bedeutungslos, widerlegt. Wohl treffe es zu, dass die von den Linienfunktionen laufend vorgenommenen Änderungen der Verrechnung konzerninterner Leistungen den Steuerfachleuten ausser in Schlussbesprechungen zu Betriebsprüfungen nicht unterbreitet würden. Dies liege jedoch in den Gegebenheiten des Marktes und anderen Sachzwängen begründet. Auch habe es bislang an Massstäben für die angemessene Verrechnung gefehlt, so dass ein grosser Freiraum bestehe. Daraus könne aber nicht die Bedeutungslosigkeit des Steuerrechts für die Unternehmenspolitik hergeleitet werden. Auf das Ziel der Gewinnmaximierung gerichtet müsse die Unternehmenspolitik zu einem wesentlichen Teil bezwecken, einen möglichst grossen Teil des Gesamtgewinns bei jener Konzerneinheit auszuweisen, bei der die niedrigste Gewinnsteuer anfalle. Diese Verhaltensweise sei der Unternehmensführung immanent, ohne dass es der dauernden Überwachung durch Steuerfachleute bedürfte²⁴.

21 Bellstedt 163.

22 Burckhardt 383, Nr. 12; ähnlich Strobl 407.

23 Ritter 4.

24 Ebenroth 8 und dort zit. Autoren.

Eine möglichst geringe Steuerlast für den konsolidierten Konzerngewinn wird allerdings nicht in erster Linie durch die Ausgestaltung der Verrechnungspreise erreicht, sondern durch Wahl des Standortes der einzelnen Unternehmensteile und durch Bestimmung der Rechtsform, in welche die Niederlassungen gekleidet werden. Diese Überlegungen verstärken aber nur die Stellung des Steuerrechts innerhalb der Konzernpolitik. Sie haben zur Folge, dass auch die Verrechnungspreise zu den mitbestimmenden Faktoren in der unternehmerischen Steuerpolitik gehören. Ohne Rücksicht auf die Steuerlast bemessen könnten sie die mittels anderer Massnahmen erreichten Steuervorteile sonst wieder zunichte machen.

II. Vergütung von Dienstleistungen im besonderen

A. Bezeichnung der Vergütungen

Dass sich die Überlassung von immateriellen Werten und die Dienstleistungen in der Praxis nicht immer scharf voneinander trennen lassen, wurde bereits erwähnt. Technische, wissenschaftliche oder kaufmännische Beratung kann sowohl als Dienstleistung wie als Überlassung gewerblicher, wissenschaftlicher oder kaufmännischer Erfahrungen, darunter Know-how, angesprochen werden²⁵. Es ist deshalb häufig von "Lizenzgebühren" die Rede, auch wenn damit nicht das Entgelt für die Überlassung eines Immaterialgutes zum Gebrauch gemeint ist, sondern die Vergütung von Dienstleistungen.

Steuerrechtlich ist eine Unterscheidung einmal darum geboten, um die Angemessenheit der Vergütung prüfen zu können. Handelt es sich um Entgelt für Dienstleistungen, kann unter bestimmten Voraussetzungen die Bemessung zu Selbstkosten zulässig sein, wie unten zu zeigen sein wird. Lizenzgebühren im engeren Sinne sollten dagegen stets einen Gewinnzuschlag beinhalten. Sodann knüpfen sich bei letzteren regelmässig Quellensteuerfolgen an, bei Dienstleistungen nur in seltenen Fällen. Im übrigen ist von steuerrechtlicher Warte aus von wesentlich grösserer Bedeutung die Unterscheidung zwischen Lizenzgebühren auf der einen und Gewinnausschüttung auf der anderen Seite. Das Bestreben, Gewinne in Form von Lizenzgebühren verdeckt auszuschütten, weil sie auf diese Weise nur beim Empfänger, nicht auch bei der ausschüttenden Gesellschaft zu versteuern sind, ruft verständlicherweise nach einer besonders kritischen Prüfung des Entgelts durch die Steuerbehörde. Darauf ist weiter hinten zurückzukommen.

Als Bezeichnungen für Dienstleistungsentgelt trifft man in der Praxis etwa auch auf die Ausdrücke "Gestionsentschädigung", "Beratungshonorar", "Dienstleistungsertrag" u.ä. Der Ausdruck "Kommissionen" wird richtigerweise für die Vermittlung von Geschäften verwendet, z.B. für die Vermittlung von Wertschriftenanlagen.

²⁵ Faist 189 = StR 24, 275.

B. Verrechnung der Dienstleistung

1. Allgemein: Das Nützlichkeitskriterium

Im Zusammenhang mit der Begriffsbestimmung von Dienstleistungen ist davon die Rede gewesen, dass oft schon aus der Bezeichnung darauf geschlossen wird, ob die Kosten für die betreffende Dienstleistung dem bedienten Unternehmen weiterbelastet werden können oder ob sie vom leistenden Unternehmen selber zu tragen sind²⁶. Es stellt sich die Frage nach der *Umlagefähigkeit* von Dienstleistungen. Die Dreiteilung in Assistenz-, Management- und Kontrollkosten gibt darauf, wie gesehen, keine schlüssige Antwort und hat deshalb, wie Ebenroth bemerkt, "jeden praktischen Nutzwert eingebüsst"²⁷.

Aus allen Stellungnahmen von Gerichten, Verwaltungsbehörden und Steuerrechtswissenschaftlern schimmert aber im Grunde stets dasselbe Kriterium zur Beurteilung der Umlagefähigkeit durch, nämlich jenes, ob die vom einen dem anderen Konzernunternehmen erbrachte Dienstleistung dem letzteren *einen Aufwand erspart, der, wäre es nicht konzernverbunden, ihm sonst entstanden wäre*. Kriterium ist demnach allein die *Nützlichkeit* für das von der Dienstleistung profitierende Unternehmen. Die amerikanischen Richtlinien zu Sec. 482 IRC sprechen von "Benefit Test"²⁸.

Solcherart von Nutzen sind allgemein Dienstleistungen, welche aufgrund von *schuldrechtlichen* ("geschäftlichen"), *nicht von gesellschaftsrechtlichen Beziehungen* erbracht werden. Leistungen, die durch die Gesellschafterstellung bedingt sind, liegen allein im Interesse des Gesellschafters und ersparen der Gesellschaft selbst keinen Aufwand²⁹. Nicht von Nutzen für eine Tochtergesellschaft sind also insbesondere jene *Kontrollkosten*, die ausschliesslich im Interesse der Muttergesellschaft erfolgen, beispielsweise die Kontrolle der Jahresrechnung, der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft, die Koordination der Konzernaufgaben, die Investitionsplanung u.a.m. Sie wären einer unabhängigen Unternehmung allesamt nicht angefallen, sind einzig durch das Konzernverhältnis bedingt. Sie sind daher für die Muttergesellschaft *nicht umlagefähig*³⁰, wohl aber für eine Managementgesellschaft, die der Mutter solche Aufgaben abgenommen hat³¹. Rechnung zu stellen ist diesfalls der Mutter, nicht der von dieser kontrollierten Schwester.

26 Vorn 18.

27 Ebenroth 228.

28 Zit. bei Ebenroth 242 FN 15; vgl. auch Gumpel 56; ferner OECD-Bericht 1979 Rz. 151 und OECD Taxation Issues Rz. 4.

29 Baranowski 129; Ebenroth 237; OECD-Bericht 1979 Rz. 154; Schiffer 904.

30 Becker, Konzernumlagen 175; ders. Diskussionsvotum in JbFSt 1981/82 161; vgl. ebenda auch Votum Höppner *zugunsten* einer Umlage; Bellstedt 186; Ebenroth 237; Felix Sp. 28; Haeberli 218; Würfele zit. bei Schiffer 903 betr. Koordinationsmassnahmen.

31 Schiffer 905 und vorn 35. Auch der OECD-Bericht 1979 hält fest, dass die Muttergesellschaft Koordinierungs- und Kontrollfunktionen an besondere Kontrollzentren delegieren könne (Rz. 143).

Laut OECD Taxation Issues sollten indes die *nicht verrechenbaren Aktionärskosten* auf *vier Gruppen* beschränkt werden:

- a) auf Kosten, die aufgrund der rechtlichen Struktur der Muttergesellschaft entstehen, so Aktionärsversammlungen, Aktienemissionen, Verwaltungsratsvergütungen;
- b) auf Kosten für Berichterstattung an die Mutter ("reporting requirements") inklusive Kosten für Konsolidierung der Bilanzen;
- c) auf Kosten für Kapitalaufnahme zur Finanzierung von Beteiligungen der Mutter;
- d) auf Kosten für die Verwaltung und den Schutz der Investitionen³².

Mit lit. d nicht zu verwechseln seien aber Verwaltungs-, Kontroll- und Koordinationskosten, welche die Tätigkeit der Gliedunternehmen förderten³³.

Ist einmal die Grundsatzfrage geklärt, ob eine Dienstleistung überhaupt weiterbelastet werden darf, steht sogleich der nächste Entscheid an: Darf oder muss ein Gewinnzuschlag darauf berechnet werden, oder sind nur die Selbstkosten umzulegen? Kostenumlage oder Verrechnungspreis?

2. Bemessung des Dienstleistungsentgelts

a) Beurteilung im Ausland

aa) Kostenumlage

Die *amerikanischen* Richtlinien zu Sec. 482 IRC sehen eine reine Kostenumlage generell für Dienstleistungen vor, die *nicht zum wesentlichen Bestandteil der Geschäftstätigkeit* ("integral part of business activity") des Leistenden oder des Leistungsempfängers gehören³⁴ und nicht als Teil einer Herstellungs-, Verarbeitungs- oder anderen Haupttätigkeit erbracht werden³⁵. Was als wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit gilt, wird hinten im Abschnitt über die Verrechnungspreise näher ausgeführt.

Zu Selbstkosten, d.h. Herstellungskosten nebst einem Anteil an Verwaltungs- und Vertriebskosten, können aber nach amerikanischer und nunmehr auch europäischer Auffassung³⁶ *Forschungs- und Entwicklungskosten* verrechnet werden, sofern sich die an einem Immaterialgut interessierten Unternehmen aufgrund einer

³² Rz. 38.

³³ Rz. 39.

³⁴ Bellstedt 173 f.; Ebenroth 243; Niehus, Konzernumlagen 65; Walter 3. S. zur Bedeutung hinten 50.

³⁵ Ähnlich werden in GB Dienstleistungen, welche die Muttergesellschaft im gemeinsamen Interesse der Unternehmensgruppe und nicht im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit erbringt, beurteilt. Für diese ist lediglich eine Kostenaufteilung vorgesehen. Vgl. Debatin 8.

³⁶ Vgl. OECD-Bericht 1979 Rz. 102 ff.

vor Beginn der Arbeiten zu treffenden Vereinbarung ("cost sharing arrangement") in die zu erwartenden Kosten und Risiken nach Massgabe des Nutzens, den sie dereinst aus dem geschaffenen Immaterialgut ziehen werden, teilen. Die Aufteilung muss somit den Bedingungen entsprechen, wie sie unter unabhängigen Dritten vereinbart worden wären³⁷. Da die Forschungs- und Entwicklungskosten durch die Vertragspartner im Zeitpunkt ihres Entstehens gedeckt werden, werden die Unternehmen von Anbeginn an Eigentümer der entwickelten Verfahren usw. und können diese für ihre eigene Produktion gewinnbringend verwerten³⁸. Eine spätere Lizenznahme und deren Vergütung mit Gewinnzuschlag erübrigen sich.

Der OECD-Bericht hält demgegenüber fest, dass auf eine angemessene Gewinnspanne dann nicht verzichtet werden kann, wenn die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit einer *einzigsten Gesellschaft* übertragen wird, die das erzeugte Immaterialgut nicht selber verwertet, sondern wie die DLG es anderen Konzernunternehmen zur Verfügung stellt³⁹. Diese Forderung müsste richtigerweise stets dann erhoben werden, wenn ein an der Entwicklungsarbeit beteiligtes Unternehmen aus dem geschaffenen Erzeugnis in geringerem Umfang Nutzen zieht, als es dafür Kosten getragen hat⁴⁰. In diesem Sinne entscheiden die amerikanischen Steuerbehörden über die Zurechnung von Entwicklungskosten, wenn eine Kostenteilungsvereinbarung fehlt. Dem als Entwicklungsträger geltenden Unternehmen, das die Kosten zur Hauptsache getragen hat, wird gestattet, das Immaterialgut ohne Vergütung zu übernehmen, aber unter Abgeltung der von den anderen Unternehmen erbrachten Unterstützungsleistungen wie Kreditgewährung, Laborüberlassung, Überlassung von Technikern usw. Die Abgeltung muss aber, da die anderen Unternehmen aus dem Immaterialgut keinen Nutzen ziehen können, einen Gewinnzuschlag enthalten⁴¹.

Die Umlage zu Selbstkosten in pauschaler Form gestatten sodann die deutschen "Verwaltungsgrundsätze" für Überlassung oder Nutzung immaterieller Güter sowie für die "verwaltungsbezogenen Leistungen" unter der Bedingung, dass das Entgelt für die Dienstleistung nur zusammengefasst bewertet werden kann oder die Ermittlung der den einzelnen Leistungen gesondert zuzurechnenden Kosten schwierig ist⁴². Vorausgesetzt wird dazu aber eine im voraus getroffene klare Vereinbarung

37 Bellstedt 175; Niehus, Konzernumlagen 65 f.; Widmer 6. Ebenroth, 213, und Gumpel, 55, weisen darauf hin, dass solche Kostenteilungsvereinbarungen von den amerikanischen Steuerbehörden als Anwendungsfall des "arm's length"-Grundsatzes betrachtet würden. Dem steht die Meinung schweizerischer Autoren entgegen, die unter diesem Begriff einzig die Abrechnung zu Marktpreisen verstehen. S. dazu hinten 52 FN 74.

38 Vgl. dazu auch Constantin, Handbuch 440, Nrn. 51 und 55.6. Was er allerdings im Zusammenhang mit den Kostenteilungsverträgen unter "Gewinnmarge" versteht (Nr. 55.6 lit. d), ist nicht klar, da es ja gerade nicht um Gewinnzuschläge geht.

39 OECD-Bericht 1979, Rz. 120.

40 In diesem Sinne auch Ritter 22.

41 US-Regulations § 1.482-2 (d) (ii) (c) 333 zit. bei Ebenroth 217; Niehus, Konzernumlagen 65.

42 Baranowski 130; Kratz 115.

in Form eines Umlagevertrags und – auch hier wieder – ein kostenentsprechender Nutzen am Forschungs- und Entwicklungsergebnis⁴³.

Darüber hinaus finden sich in der internationalen Literatur kaum Ansätze zugunsten der reinen Kostenumlage. Laut Widmer erwarten im Bereich der “*Zentraldienste*” “viele Steuerbehörden ... nicht unbedingt, dass auch eine Gewinnmarge belastet werde”⁴⁴. Auch Ritter befürwortet die Umlage von *zentralen Gruppenaufgaben*, deren Nützlichkeit für die Tochtergesellschaften unterstellt, auf Kostenbasis, zumal die Tochtergesellschaften zur Erfüllung solcher Aufgaben vielfach auch Beiträge leisteten, die ihnen von der Muttergesellschaft nicht entschädigt würden, z.B. Meldungen, Berichte, Studien, Geschäftsreisen⁴⁵.

Der OECD-Steuerausschuss empfiehlt, auf den Kosten für zentrale Dienste dann *keinen Gewinnaufschlag* zu verlangen, wenn die DLG *einzig für Konzernunternehmen arbeite*, nicht auch für Dritte. Die Funktion solcher DLG erschöpfe sich diesfalls darin, die Konzernkosten zu reduzieren und so die Gewinnerzielung des Konzerns insgesamt zu unterstützen⁴⁶. Diese Empfehlung soll allerdings nur für den Fall gelten, da die Voraussetzungen für einen Gewinnaufschlag nicht erfüllt seien⁴⁷. Für DLG, deren Haupttätigkeit im Erbringen von Dienstleistungen besteht, dürfte sie somit von vornherein nicht befolgt werden.

Ferner befürwortet der Steuerausschuss die bloße Kostenumlage in Fällen, wo die Steuerbehörden eine Kostenteilungsvereinbarung anerkannt haben und wo die Voraussetzung, dass die Kosten für die Dienstleistungen keinen wesentlichen Teil der gesamten Unkosten der Empfängerunternehmen ausmachen dürfen, erfüllt ist. Immerhin soll die Kostenumlage nicht schon dann entfallen, wenn letztere Voraussetzung zwar bei einem der Empfängerunternehmen nicht erfüllt ist, wohl aber bei den übrigen⁴⁸.

Eine Vergütung auf Basis der Selbstkosten wird in OECD-Kreisen auch für interne Leistungen *zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte* vertreten, so z.B. für Beratung, Werbung, Einholen von Informationen⁴⁹.

Die gewinnlose Umlage von im weitesten Sinne der Konzernregie angehörenden Kosten erscheint aber sachfremd. Um überhaupt umlagefähig zu sein, müssen sie ja der Leistungsempfängerin Kosten ersparen, die sie als unabhängige Unternehmung sonst hätte selber tragen müssen. Die leistende Unternehmung andererseits erhält für ihre Dienste keinen unmittelbaren Vorteil, wie dies von einem Anteil am gemeinsam geschaffenen Immaterialgut gesagt werden kann⁵⁰. Ein Gewinnzuschlag sollte hier u.E. verlangt werden⁵¹.

43 Baranowski 130.

44 Widmer 6.

45 Ritter 22.

46 OECD Taxation Issues Rz. 81.

47 Vgl. dazu hinten 50 FN 60.

48 OECD Taxation Issues Rz. 83.

49 OECD-Komm. Ziff. 18 und 19 zu Art. 7 Musterabkommen. Vgl. dazu Widmer, Handbuch 229, Nrn. 53.24 und 53.4.

50 Abgesehen von einer allfällig dadurch bewirkten Wertzunahme der Beteiligung an der profitierenden Unternehmung.

Der Vollständigkeit halber seien hier schliesslich allfällige Vergütungen für *Konzernrückhalt* erwähnt: Sie bilden für die empfangende Unternehmung ausschliesslich Gewinn, da ihr zur Vermittlung des Rückhalts keine Aufwendungen erwachsen sind. Die Frage nach der Bemessung der Umlage zu Selbstkosten oder zu Kosten plus Gewinn stellt sich für sie gar nicht.

Als *Fazit* kann festgehalten werden, dass nach amerikanischer Praxis Dienstleistungen dann zu Selbstkosten verrechenbar sind, wenn sie nicht zur Hauptgeschäftstätigkeit einer Unternehmung gehören. Darüber hinaus sind Forschungs- und Entwicklungskosten nach amerikanischer wie europäischer Auffassung ohne Gewinnzuschlag umlegbar, sofern im voraus eine Kostenteilungsvereinbarung getroffen worden ist und jede an den Kosten beteiligte Unternehmung auch am Nutzen verhältnismässig beteiligt ist. Dies trifft dann *nicht* zu, wenn die Kosten einer *einzig*en Gesellschaft übertragen wurden. Die deutsche Praxis anerkennt ferner die Kostenumlage für Dienstleistungen, die nur gesamthaft, nicht mit Einzelabrechnung bewertet werden können. Im übrigen scheinen unter den Dienstleistungen am ehesten jene zu Selbstkosten umgelegt zu werden, welche den sog. Zentraldiensten angehören.

bb) Verrechnungspreise

Wo sich, wie in Deutschland, die Dreiteilung in Assistenz-, Management- und Kontrolleleistungen durchgesetzt hat, herrscht die Meinung vor, dass die *Assistenz- und Managementleistungen* mit Gewinn zu vergüten seien⁵². Für Managementleistungen und auch gewisse Regieleistungen wie Einzug und Clearing gegenseitiger Guthaben, Verwaltung usw. der Konzernglieder, ohne dass "eigene Geschäfte durchgeführt werden"⁵³, wird einesteils die Verrechnung der Kosten nebst Gewinnzuschlag von 10–15%, nicht eines Marktpreises, befürwortet, weil unterstellt wird, dass diese Leistungen nur von konzerneigenen, nicht auch von fremden Unternehmungen erbracht werden könnten, weshalb ein Drittvergleich nicht möglich sei⁵⁴. Diese Ansicht ist nicht unwidersprochen⁵⁵, muss aber hier nicht beurteilt werden, weil es vorläufig lediglich darum geht, festzuhalten, dass Assistenz- und Managementleistungen nicht durch blosse Kostenumlage, sondern auf dem Wege des Verrechnungspreises, der einen Gewinn beinhaltet, vergütet werden. Andernteils wird vertreten, dass Managementleistungen in Gestalt "zentraler Gruppenaufgaben" mangels Marktgängigkeit überhaupt nicht oder wenigstens nur zu Selbstkosten weiterbelastet werden sollten⁵⁶.

51 Rasch, 1094, befürwortet einen Gewinnzuschlag, wenn auch nicht auf der Basis von Marktpreisen, sondern ausgehend von den Kosten.

52 Becker 492; Bellstedt 186; Felix Sp. 25; Schiffer 904.

53 Rasch 1094.

54 Brezing zit. bei Ebenroth 228; Bellstedt 186; Felix Sp. 28; Schiffer 904.

55 Ebenroth 228.

56 Ritter 22.

Nach anderen Gesichtspunkten wird in den USA über die Vergütung solcher Leistungen geurteilt: Sie ist nach dem Grundsatz des "dealing at arm's length" zu bemessen, wenn die Dienstleistungen zum *wesentlichen Bestandteil* des Leistenden oder des Leistungsempfängers gehören. Das trifft zu, wenn

- aaa) das Konzernunternehmen diese Dienstleistungen auch konzernfremden Unternehmen gegenüber erbringt;
- bbb) die Dienstleistungstätigkeit zum hauptsächlichen Geschäftsbereich des Unternehmens gehört⁵⁷;
- ccc) die Dienstleistung nur vom leistenden Konzernunternehmen erbracht werden kann und für das empfangende von wesentlicher Bedeutung ist;
- ddd) der Empfänger aus Dienstleistungen anderer Konzernunternehmen schon beträchtliche Vorteile gezogen hat⁵⁸.

Aus den Bedingungen sub aaa) und bbb) erkennt man den Gedanken der Gewerbmässigkeit, aus jenen sub ccc) und ddd) die Richtschnur der Nützlichkeit. Sind Dienstleistungen derart "integral part of business activity", ist deren Vergütung nach Massgabe der Gewinnberichtigungsregeln von Sec. 482 IRC zu prüfen. In erster Linie haben sie somit "comparable uncontrolled prices" zu genügen, d.h. den Bedingungen, wie sie unter unabhängigen Dritten gestellt werden. Wenn ein Vergleichspreis nicht gefunden werden kann, ist nach der Wiederverkaufspreismethode (resale price method) oder nach der Kostenaufschlagsmethode (cost plus method) zu verfahren⁵⁹.

Die Abhandlung des OECD-Steuerausschusses über die Verrechnung von Zentralkosten hat u.E. eine willkommene Klärung gebracht, die im Vergleich zu den vorgenannten Kriterien, selbst den amerikanischen, eine wesentlich griffigere Handhabe zur Bemessung des Dienstleistungsentgelts bietet. Zunächst beantwortet er die Frage, welche Dienstleistungen überhaupt verrechenbar sind. Einen *Gewinnzuschlag* auf den verrechenbaren Leistungen hält er sodann in drei Fällen für gerechtfertigt:

- aaa) wenn die Dienstleistungstätigkeit eine der Hauptfunktionen des Unternehmens ist;
- bbb) wenn die Dienstleistungstätigkeit zwar keine Hauptfunktion ist, die Unternehmung dazu aber besonders befähigt ist, und wenn der Wert der Dienstleistung für das Empfängerunternehmen die Kosten für die Dienstleistung erheblich übersteigt;
- ccc) wenn die Kosten der Dienstleistung einen wesentlichen Teil der Unkosten des Empfängerunternehmens ausmachen⁶⁰.

57 Das ist erfüllt, wenn die Dienstleistungen mindestens 25% der Gesamtkosten verursachen. Ebenroth 243 FN 522.

58 Ebenroth 243; Niehus, Konzernumlagen 65. Vgl. zur gesamten Darstellung der US-Regulationen auch Bellstedt 171 ff.

59 Vgl. dazu auch hinten 130.

60 OECD Taxation Issues Rz. 78.

Dass in den Fällen aaa) und bbb) ein Gewinnzuschlag verlangt werde, erweise sich gar als unerlässlich, da solchen Unternehmen ausserhalb des Dienstleistungsbereichs eine Gewinnerzielung gar nicht möglich sei⁶¹. Damit wird die bereits im OECD-Bericht 1979 vertretene These bestätigt, dass ein Gewinnzuschlag immer dann begründet sei, wenn die Dienstleistungen in einer einzigen Gesellschaft zentralisiert werden⁶². Dass aber auch hier gewisse Einschränkungen gemacht werden, ist bereits erwähnt worden⁶³.

b) Beurteilung in der Schweiz

aa) Blick auf die Literatur

Eine systematische Trennung zwischen Umlagen zu Verrechnungspreisen und solchen zu Selbstkosten lässt sich den schweizerischen Kommentaren zu diesem Thema nicht entnehmen. Eine Aufteilung in Verrechnungspreise und Kostenumlagen wie im vorangehenden Abschnitt erscheint deshalb nicht sinnvoll.

Statt dessen wird unter dem “arm’s length”-Prinzip allgemein die Bewertung zu *Marktpreisen* oder, mangels Vergleichsmöglichkeiten, zu *Kosten einschliesslich Gewinn* verstanden. Die “arm’s length”-Bewertung wird vorbehaltlos für *Assistenzleistungen* befürwortet⁶⁴. Ein sinnvoller Drittvergleich sei, meint Zünd, allerdings nicht immer einfach anzustellen, “weil eine gewisse Homogenität der Leistungen oft nicht gegeben ist”⁶⁵. Rechtsgrundlage dafür bilden Art. 49 BdBSt bzw. die ähnlich lautenden kantonalen Gewinnberichtigungsnormen⁶⁶. Die Begründung für die Umlagefähigkeit dieser Leistungen deckt sich mit den zuvor erwähnten ausländischen Stimmen: Die Leistungen liegen im Interesse der Gesellschaft und vermitteln ihr einen Nutzen⁶⁷.

Die schweizerischen Veranlagungsbehörden nähmen, so Zünd, je nach Situation im Einzelfall aber auch eine reine *Kostenumlage* hin, sofern die einmal gewählte Berechnungsmethode mit einer gewissen Kontinuität angewendet werde⁶⁸.

Die Kostenumlage wird nach Oberson im übrigen auch in der Schweiz für *Forschungs- und Entwicklungskosten* anerkannt, wenn eine entsprechende schriftliche Vereinbarung der Kostenaufteilung vorliege; andernfalls sei im Verhältnis der schweizerischen Tochtergesellschaft zur ausländischen Muttergesellschaft eine

61 OECD Taxation Issues Rz. 79.

62 Vorn 47 FN 39.

63 Vgl. vorn 48 FN 46, 47 (sog. “indirect method”).

64 Haeblerli 218 f.; Zünd 261.

65 Zünd 262.

66 Faist 190 = StR 24, 276; Oberson 333; Zünd 252.

67 Vgl. statt anderer Haeblerli 218.

68 Zünd 252.

verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen⁶⁹. Diese Lösung steht im Einklang mit ausländischer Auffassung und erscheint auch durchaus sinnvoll, solange den Kosten ein ebenfalls nur zum Einstandswert berechneter Nutzen, beispielsweise in Form eines Patents oder von Know-how, gegenübersteht.

Was die *Managementkosten* anbelangt, so sind diese am meisten umstritten⁷⁰. Während Haerberli für eine Umlage zu Selbstkosten eintritt⁷¹, weil Managementleistungen am Markt nur ausnahmsweise erhältlich seien, wollen Zünd und Constantin sie nicht als Einzelleistung, sondern gesamthaft im Rahmen des Leistungsbündels, das von der Konzernführungsaktivität ausgehe, bewertet wissen. In der schweizerischen Wirtschaftspraxis scheine für "allgemeine Leistungen" der Muttergesellschaft ohnehin die pauschale Abgeltung, berechnet vom Umsatz oder von der Wertschöpfung der Tochtergesellschaften, gegenüber der Sonderberechnung vorzuherrschen⁷². Die Frage sei deshalb prüfenswert, ob die Steuerbehörden nicht primär auf das steuerbare Gesamtergebnis abzustellen hätten. Erst wenn auf längere Frist die Ergebnisse der Gesellschaft von jenen unabhängiger Unternehmungen im gleichen Land und in der gleichen Branche erheblich abwichen, müsste untersucht werden, ob die Diskrepanz auf die Verbundenheit mit anderen Gesellschaften zurückzuführen sei⁷³. Die Umlage zu Selbstkosten jedenfalls entspreche nicht dem "arm's length"-Prinzip, sondern sei Ausfluss der Betriebsstättebesteuerung, die den konsolidierten Gesamtgewinn der Unternehmung zum Gegenstand habe und somit den konzerninternen Leistungsaustausch ausser acht lasse. Die Betriebsstättebesteuerung vermeide aber auch eine allfällige Doppelbesteuerung und gewährleiste die Verlustverrechnung über die Grenze, was bei selbständigen Steuersubjekten nicht der Fall sei. Es sei deshalb systemwidrig, diese Methode, welche mit dem "arm's length"-Grundsatz nichts gemein habe, auf die Besteuerung verbundener Unternehmen zu übertragen⁷⁴.

Auch Oberson stellt fest, dass für Dienstleistungen der Muttergesellschaft "une marge bénéficiaire est généralement imputée"⁷⁵. Ähnlich äussert sich Widmer, der postuliert, dass ein Gewinnzuschlag auf Kosten für von der Konzernzentrale ausgehende Leistungen, die zumindest teilweise auch im Interesse der Tochtergesell-

69 Oberson 342.

70 Zünd 262.

71 "... sind i.d.R. ohne Gewinnzuschlag weiterzubelasten" (218).

72 Zünd 258. Laut Constantin, Handbuch 437 Nr. 55.1 ist den Pauschalverträgen schon deshalb der Vorzug zu geben, weil sie die Verflechtung von Immaterialgüterüberlassung und Dienstleistung am besten widerspiegeln.

73 Constantin 241; Zünd 262. Nach Oberson ist dies in der Schweiz gängige Praxis. Es existierten keine Formeln für die Bewertung von Einzelleistungen (Oberson 336). Nicht so in Deutschland, wo der BFH die Methode des "äusseren Betriebsvergleichs" zur Bestimmung angemessener Preise für unzulässig erklärt hat (BFH 12. März 1980 = BStBl 1980 II, 531). In den "Verwaltungsgrundsätzen" (zit. vorn 38 FN 5) taucht die Methode nun aber unter der Bezeichnung "Verprobungsmethode" erneut auf (Kögler/Haring 506).

74 Constantin 240; Zünd 260.

75 Oberson 340.

schaft erbracht werden, wie zentrale Leitungs-, Kontroll- und Koordinationstätigkeit, nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden dürfe⁷⁶.

Dass *Zentralkosten* schliesslich verrechenbar sind, soweit sie den Konzernuntergesellschaften erspart wurden, weil die Zentrale für sie aufgekommen ist, ist nicht umstritten⁷⁷. So verdienen nach Constantin die Dienstleistungen einer Zentralgesellschaft, welche die Förderung und Überwachung des Vertriebs der Konzernprodukte in den Importmärkten (vor allem dort, wo eine eigene Verkaufsorganisation fehlt) zur Aufgabe hat, "ein Entgelt, welches in Form von Provisionen von den Produktionsgesellschaften an die Zentralgesellschaft entrichtet werden kann, um letztere für die vermittelten Geschäfte und die erzielten Erleichterungen bei der Ausführung und Lieferung der Bestellungen zu entschädigen"⁷⁸. Sind aber die Kontrollkosten gemeint, welche ausschliesslich dem Schutz und der Verwaltung der *Rechte der Gesellschafter* dienen, werden sie gemeinhin nicht für umlagefähig gehalten⁷⁹.

Man kommt somit zum Schluss, dass die Umlagefähigkeit von Zentralkosten in der Schweiz wie in den erwähnten ausländischen Staaten davon abhängig gemacht wird, ob sie nur zum Nutzen des Gesellschafters oder in erster Linie zum Nutzen der Gesellschaft entstanden sind. Die Bezeichnung als Zentral- oder Kontrollkosten ist demgegenüber nicht entscheidend.

Dem *Konzernrückhalt* wird die Umlagefähigkeit ebenfalls abgesprochen, von Haerberli allerdings mit der Begründung, dass er als "Ausfluss der eigenen Interessen" (sc. des Konzerns) betrachtet werden müsse. Die Grenze zwischen Konzernrückhalt und messbarem Leistungsaustausch sei immerhin fließend⁸⁰.

Die vom OECD-Bericht vertretene Auffassung, dass interne Dienstleistungen und Lizenzgebühren zwischen *Hauptsitz* und *Betriebsstätte* nur zu Selbstkosten verrechenbar seien, wird in der Schweiz nicht geteilt⁸¹.

76 Widmer 6.

77 Vgl. Widmer 6.

78 Handbuch 444.

79 Haerberli 218; Widmer 6. Zünd, 261, spricht sich jedoch für eine zurückhaltende Interpretation der Kontrollkosten aus. Der Tendenz einzelner Fiskalbehörden, die Kostenumlage zu verweigern, wenn sie *auch* im Interesse der Muttergesellschaft lägen, sei entschieden entgegenzutreten. Entscheidend sollte in der Tat einzig sein, dass die *Tochtergesellschaft* aus der Massnahme der Mutter einen Nutzen zieht; ob die Mutter dagegen von der Leistung – direkt oder indirekt – ebenfalls profitiert, kann am Ergebnis nichts ändern.

80 Haerberli 218.

81 Widmer, Handbuch 230 Nr. 53.51. GLM. Digeronimo, Dokumentation zum Seminar Nr. 6 der HSG vom 21.–24. April 1985, S. 2. Er präzisiert allerdings, dass die Umlage mit Gewinn nur dann in Frage komme, wenn die DLG keine blossе Hilfsfunktion ausübe. Gewinn sei auch dann zu fordern, wenn die Dienstleistungsbetriebsstätte *ausschliesslich* der Erbringung von Dienstleistungen diene. Das sei auch die Meinung des OECD-Berichts 1979.

bb) Fazit

Der schweizerische Standpunkt kann so zusammengefasst werden, dass von den zur Wahl stehenden Dienstleistungskosten *Assistenz- und Managementkosten grundsätzlich mit Gewinn* zu verrechnen sind, *Zentral- oder Kontrollkosten* nur insoweit, als sie überhaupt umlagefähig sind. Umlagefähig sind sie, wenn sie nicht bloss der Wahrung der Rechte des Gesellschafters, sprich: Konzernobergesellschaft, dienen, sondern mindestens teilweise auch im Interesse der Konzernuntergesellschaft liegen. Die Umlage zu *Selbstkosten* scheint dabei nicht ausgeschlossen, wenn sie mit einer gewissen Kontinuität befolgt wird.

c) Eigene Stellungnahme

Vom Nutzen-Defizit her betrachtet, sind sämtliche Dienstleistungen, die von einer eigens damit betrauten Gesellschaft erbracht werden, mit Gewinn abzusetzen. Dies deshalb, weil solche Unternehmen in der Regel keine Konzernleistungen empfangen, welche sie zum Ausgleich der von ihnen gelieferten ebenfalls nur zu Selbstkosten zu vergüten hätten. Was laut OECD-Bericht und amerikanischen Richtlinien für Forschungs- und Entwicklungskosten statuiert wird, erscheint allgemein für *sämtliche Dienstleistungsarten* als sachgemäss⁸².

In einer solchen Lage befindet sich regelmässig die DLG. Sie hat ihre Leistungen, soweit diese nicht bloss der Kontrolltätigkeit als Gesellschafter zuzurechnen sind, deshalb *stets mit Gewinn zu verrechnen*. Das muss auch für Kontrolleistungen gelten, die sie anstelle einer Konzernmuttergesellschaft erbringt. Prüft sie beispielsweise die Buchführung einer Schwestergesellschaft, nimmt sie damit der Mutter eine Aufgabe ab. Hiefür ist sie von der Mutter – mit Gewinn – zu entschädigen, obwohl es sich dem Grundsatz nach um nicht umlagefähige Leistungen handelt.

Eine – allerdings gewichtige – Ausnahme ist u.E. aber dann am Platz, wenn die DLG für eine verbundene Gesellschaft in einem Land tätig wird, das die Anerkennung von konzerninternen Verträgen über Nutzungsrechte an Verfahren, Patenten und Warenzeichen sowie gewerblichen Dienstleistungen schlechthin verweigert. In solchen Fällen bleibe, so Constantin, der Muttergesellschaft (was auch für eine DLG gelten muss) nur die Wahl zwischen der unentgeltlichen Erbringung dieser Leistungen, verbunden mit den zur Wahrung ihrer Eigentumsrechte notwendigen Massnahmen, und dem Rückzug aus dem Markt⁸³. Immerhin bleibt dann u.E. die Möglichkeit bestehen, die Rechte aus dem geschaffenen Immaterialgut zur gegebenen

82 Auch Neubauer, zit. bei Becker 482 f., setzt ein Gleichgewicht zwischen erbrachten und empfangenen Konzernleistungen voraus, wenn er vorschlägt, die einzelnen Leistungen zu Selbstkosten zu verrechnen und nur den am Ende eines Geschäftsjahres verbleibenden Saldo zu bewerten.

83 Handbuch 438 Nr. 55.3. Constantin nennt als "eindrucksvollstes Beispiel" Brasilien.

Zeit doch noch zu verwerten. Im Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung jedenfalls dürfte hier kein Gewinnzuschlag gefordert werden. Eine steuerliche Korrektur müsste unterbleiben.

Demgegenüber erscheint die vom OECD-Steuerausschuss in gewissen Fällen befürwortete Kostenumlage⁸⁴ für DLG nicht praktikabel, da ihnen sonst keine anderen Möglichkeiten zur Gewinnerzielung gegeben sind.

3. Bemessung unter Berücksichtigung steuerlicher Interessen

a) Im allgemeinen

Da jede Weiterverrechnung von Aufwand den steuerbaren Gewinn einer Unternehmung erhöht, hängt das Bestreben, diesen Aufwand anderen Konzerngliedern zu überwälzen, nicht zuletzt davon ab, welche Steuerlast die Unternehmung zu tragen hat. Ist sie in einem sog. Hochsteuerland steuerpflichtig, hat sie ein Interesse daran, einen möglichst geringen Teil ihres eigenen Aufwandes weiterzuverrechnen, um so den Gewinn niedrig zu halten. Das erreicht sie optimal, wenn sie ihre Aufwendungen statt zu Marktpreisen lediglich zu Selbstkosten berechnet. Umgekehrt ist sie in einem Niedrigsteuerland versucht, einen möglichst hohen Gewinn auszuweisen, was dadurch erreicht werden kann, dass jeder umlagefähige Aufwand zu Marktpreisen weiterverrechnet wird, im Ergebnis somit möglichst wenig Aufwand an ihr "haftenbleibt"⁸⁵. Auf diese Weise trägt sie dazu bei, den Gewinn anderer Konzernglieder und damit die gesamte Steuerlast des Konzerns zu mindern.

b) Situation in der Schweiz

aa) Übermässiger oder unzureichender Gewinnausweis der DLG

Wenngleich die Schweiz nicht mehr zu den eigentlichen Niedrigsteuerländern gezählt werden kann, ist sie doch noch kein Hochsteuerland. Zu erwarten wäre deshalb eher ein hoher denn ein niedriger Gewinnausweis, erst recht in jenen Kantonen, die ein Steuerprivileg gewähren⁸⁶. Nach den Erfahrungen der Steuerverwaltungen kommt der Fall, dass Dienstleistungen übermässig entschädigt werden, denn auch häufig vor⁸⁷.

84 Bei Dienstleistungen nur an Konzernunternehmen sowie in bestimmten Fällen von Kostenteilungsverträgen; s. vorn 48 FN 46–48.

85 Vgl. Masshardt, *Mélanges* 605.

86 S. dazu hinten 100.

87 Auskunft vom 3. September 1984.

Ebenso häufig ist aber ein – verglichen mit unabhängigen Unternehmen – unzureichender Gewinnausweis von DLG festzustellen. Das hat die Steuerbehörden veranlasst, besondere Regeln zur Gewinnermittlung von DLG zu schaffen. Auf diese wird ausführlich einzugehen sein. Der fehlende oder unzureichende Gewinn steht aber im Widerspruch zur vergleichsweise geringen Steuerbelastung. Wie ist er zu erklären?

bb) Gründe für den unzureichenden Gewinnausweis

Über die Gründe lassen sich naturgemäss nur Vermutungen anstellen. Erhebungen darüber bestehen u.W. nicht und wären auch kaum vorstellbar, da sich die Unternehmen nicht ohne Not in die Karten sehen lassen. Der Schluss drängt sich aber auf, dass steuerlichen Überlegungen bei der Errichtung einer schweizerischen DLG weniger Gewicht zukommt als die Gewissheit, im Zentrum Europas von stabilen politischen, wirtschaftlichen, monetären und sozialen Randbedingungen profitieren zu können, einen hohen Ausbildungsstand der Fachkräfte anzutreffen⁸⁸, auf ein dichtes Verbindungsnetz und ein ausgezeichnetes Bankwesen zurückgreifen zu können⁸⁹, alles Umstände, die es erlauben, die Unkosten trotz hohen Lohnniveaus gering zu halten, weil die Arbeitszeit rationeller als anderswo genützt werden kann. Das allein genügt aber noch nicht, den mangelnden Gewinnausweis zu erklären, könnten doch die erwähnten Standortvorteile überdies mit steuerlichen Vorteilen verknüpft werden. Das eine tun und das andere nicht lassen, müsste die Devise lauten!

Einerseits steht fest, dass andere Staaten wie Luxemburg, Niederlande, Panama, Philippinen u.a.m. Steueranreize bieten, denen die Schweiz nichts Ebenbürtiges gegenüberzustellen hat⁹⁰. Zu denken ist an die Steuerfreiheit von Einkommen, Vermögen, Kapitalzuwachs⁹¹ oder auch an niedrigere bzw. keine Quellensteuern auf Kapitalerträgen⁹².

88 Eine Auffassung, die, will man Verlautbarungen der Firma Hoffmann-La Roche (NZZ Nr. 166 vom 19. Juli 1984) Glauben schenken, offenbar im Kaderbereich revidiert werden muss!

89 Vgl. Masshardt, *Mélanges* 603.

90 Vgl. Böckli 391, 394; ferner Beauchamp 38, der die "Steuerroasen" entsprechend dem Grad der Steuervergünstigung in fünf Kategorien einteilt, wobei die Schweiz der dritten Kategorie angehört. Nach den vom Autor gegebenen Kriterien sollte sie immerhin teilweise auch in der zweiten Kategorie, nämlich im Kreis jener Staaten, die Erträge aus Ausländtätigkeit freistellen, zu finden sein, gewähren doch die meisten Kantone, wenn auch nicht der Bund, ein solches Privileg.

91 Beauchamp 38: "Erste Kategorie".

92 So Luxemburg, wo überhaupt keine, und NL, wo eine 25%ige Quellensteuer erhoben wird; vgl. Böckli 402. Je nach DBA können aber Quellensteuern auf Dividenden usw., obwohl nach internem Recht vorgesehen, vollständig eliminiert werden, so bspw. nach DBA F/D oder F/DK die Quellensteuern auf Dividenden, nach DBA D/NL auf Zinsen, nach DBA F/NL auf Lizenzgebühren. Für die Steuerplanung sind vor allem diese vertraglichen Privilegien entscheidend.

Andererseits ist nicht zu verkennen, dass ausländische Unternehmen oftmals durch die Steuerbehörden ihres Sitzlandes daran gehindert werden, Gewinne in die Schweiz zu verlagern. Als Beispiel kann § 8 Abs. 1 des deutschen Aussensteuergesetzes genannt werden, welcher die Hinzurechnung von Einkünften einer ausländischen Unternehmung zur deutschen Unternehmung für den Fall vorschreibt, dass die ausländische Unternehmung nicht "aktiv" im Sinne der Bestimmung⁹³ ist. Gerade die kantonalen Ertragsprivilegien dürften zur Hauptsache dafür verantwortlich sein, dass die ausländischen Steuerbehörden Entschädigungen an schweizerische Gesellschaften ganz allgemein mit Misstrauen begegnen. Das Risiko, für Dienstleistungsentschädigungen doppelt besteuert zu werden, wird offenbar vielfach gemieden.

§ 9 Vermögensausweis

I. Kapitalausstattung von Unternehmen im allgemeinen

Verglichen mit dem Ertragsausweis schenkt das Steuerrecht dem Kapitalausweis einer Unternehmung nur marginale Beachtung. Die Kapitalsteuer hat in den meisten Kantonen nur ergänzenden Charakter¹. Der freie Wille der Unternehmung wird, von Missbräuchen abgesehen, respektiert. Die Betrachtungen über den Kapitalausweis können deshalb kurz ausfallen, wenn sie auch nicht entbehrlich sind, weil für DLG aufgrund ihrer Funktion und Konzernbildung nicht unbedingt dieselben Überlegungen gelten, die für Unternehmungen allgemein anzustellen sind. Nach einem Blick auf die Erscheinungsformen sollen die Kapitalausstattung, schwergewichtig unter dem Einfluss des Steuerrechts, angesprochen werden. Grundlagen werden vorausgesetzt.

A. Form des Kapitals

1. Rechtlich selbständige Unternehmung

Kennzeichen der rechtlichen Selbständigkeit einer Gesellschaft ist, dass sie selber Trägerin des Vermögens ist². Das Vermögen einer juristischen Person besteht im Eigenkapital, welches mindestens das Grund- oder Stammkapital und je nach

93 Ziff. 1–7 von § 8 Abs. 1 AStG.

1 Altorfer 25.

2 Forstmoser/Meier-Hayoz 36; Meier-Hayoz/Forstmoser 64 f., die allerdings von "Rechtsträgerschaft" sprechen. Bei näherem Zusehen kann darunter aber nichts wesentlich anderes denn Vermögenszugehörigkeit verstanden werden.

Vorhandensein Reserven und Gewinnvortrag umfasst. Es bildet gleichzeitig ausschliessliches Haftungssubstrat der Unternehmung, weshalb das Gesetz zu seinem Schutz verschiedene Vorkehren getroffen hat³.

2. Rechtlich unselbständige Unternehmung

Angesprochen sind im vorliegenden Zusammenhang nicht Personengesellschaften oder Einzelfirmen, sondern ausschliesslich *Betriebsstätten*. Die Betriebsstätte hat kein rechtliches Eigentum an ihrem Vermögen. Dieses soll sie lediglich in die Lage versetzen, ihre Funktion zu erfüllen. Man könnte von wirtschaftlichem Eigentum sprechen.

Die Unterschiede zur juristischen Person liegen im wesentlichen an zwei Orten: Erstens stellt das Vermögen für den Bestand der Betriebsstätte nicht unabdingbare Voraussetzung dar. Denkbar wäre auch, dass das Stammhaus die jeweiligen Betriebsgewinne fortlaufend einzieht und allfällige Verluste fortlaufend deckt. Zweitens dient das Vermögen den Gläubigern auch nicht als einzige Haftungsgrundlage; vielmehr haben sie grundsätzlich Zugriff auf das Vermögen der Gesellschaft, mithin auf den Aktivenüberschuss des Stammhauses und aller Betriebsstätten.

Ist es rechtlich auch nicht Voraussetzung, so wird das der Betriebsstätte zugewiesene Kapital faktisch dennoch dem Grundkapital einer Gesellschaft gleichgesetzt⁴. Der Grund liegt darin, dass die im Wirtschaftsleben allgemein geforderte Transparenz den Ausweis eines Vermögens am "Ort des Geschehens" nötig macht. Es ist oftmals nicht möglich, sich aus den Geschäftsbüchern der Betriebsstätte ein Bild über die finanzielle Lage des Stammhauses oder der Gesellschaft insgesamt zu machen, besonders dann, wenn sich der Sitz der Gesellschaft im Ausland befindet. Um so wichtiger ist es, dass die Betriebsstätte für sich allein eine Vertrauensbasis schaffen kann. Dazu gehört in erster Linie ein angemessenes Kapital⁵.

3 Vgl. Art. 628, 659, 671, 725 OR u.a.

4 Bisweilen erscheint es auch als Schuld gegenüber dem Hauptsitz, so das sog. Dotationskapital von Bankfilialen. Wirtschaftlich dient aber auch diese Form denselben Zwecken wie Eigenkapital, weshalb darauf berechnete Schuldzinsen nicht abzugsfähig sind. Vgl. für das internationale Verhältnis Widmer, Handbuch 228 Nrn. 53.21 und 53.23.

5 So haben z.B. die im Kanton Zürich mit einer Zweigniederlassung vertretenen ausländischen Broker eine Kautions von Fr. 500'000.– zu leisten, um in den Besitz einer sog. "B"-Lizenz zu gelangen. Dadurch werden sie zur berufsmässigen Wertpapiervermittlung ermächtigt. Vgl. § 20 Wertpapiergesetz ZH, welcher eine Kautions von Fr. 5.– bis Fr. 20'000.– vorsieht; darüber hinaus hat sich in der Praxis aber eine Kautions in erwähnter Höhe eingebürgert.

B. Kapitalbedarf

Kapital braucht die Unternehmung grundsätzlich, um den Fehlbetrag begleichen zu können, der dadurch entsteht, dass Einnahmen aus betrieblicher Leistungsverwertung und Ausgaben aus betrieblicher Leistungserstellung zeitlich auseinanderfallen^{5a}. Das Kapital dient, anders ausgedrückt, dem Zweck, trotz fehlenden *erarbeiteten* Eigenkapitals das betriebsnotwendige Anlage- und Umlaufvermögen bereitzustellen. Wie gross das Anlage- und Umlaufvermögen sein muss, entscheidet sich nach den einzelnen Unternehmenszielen, so z.B. der Betriebsgrösse, dem Produktions- und Verkaufsprogramm, dem Zeitbedarf des Leistungserstellungsprozesses u.a.m.⁶. Während sich der Kapitalbedarf für das Anlagevermögen aus den Anschaffungskosten ergibt, muss das Umlaufvermögen nicht nur für die Kosten je Produkteinheit, sondern auch für die infolge der Produktions- und Lagerdauer sowie der Zahlungsfristen der Kunden entstehenden Kosten Deckung bieten.

Die Aufzählung dieser für den Kapitalbedarf massgebenden Grössen zeigt schon hier, dass diese für die DLG nur von untergeordneter Bedeutung sind. Die DLG ist als Folge ihrer nur beschränkten Geschäftstätigkeit in der Regel — auf Ausnahmen ist verschiedentlich hingewiesen worden — nicht auf umfangreiche Anlagen angewiesen. Auch Materialkosten und Lagerdauer werden kaum oder nur in seltensten Fällen zu berücksichtigen sein. In Betracht fallen vor allem Lohn- und Mietaufwendungen, Zinsen, Lizenzgebühren, die indes alle mit verhältnismässig geringem Kapital bestritten werden können. Deshalb gilt erst recht für die DLG, dass der Kapitalseite geringerer Stellenwert zukommt als der Ertragsseite. Verglichen mit einer Produktions- oder Handelsgesellschaft benötigt sie kein nennenswertes Kapital zur Aufrechterhaltung ihres Betriebes.

II. Kapitalausstattung unter dem Einfluss des Steuerrechts

Geht die Tendenz einer Unternehmung nach betriebswirtschaftlichen Überlegungen eher dahin, nur das für die betriebliche Leistungserstellung notwendige Kapital zu beschaffen, so kann das Steuerrecht ein abweichendes Verhalten nahelegen. Auch die freie Wahl des Verhältnisses von Eigenkapital zu Fremdkapital kann durch Steuervorschriften beeinflusst werden. Es sind namentlich drei Wirkungen des Steuerrechts festzuhalten:

5a Boemle 29.

6 Gutenberg, Finanzen, zit. bei Boemle 29.

A. Ertragssteuersatz

Sowohl nach dem BdBSt wie nach den meisten kantonalen Steuergesetzen⁷ wird für den Ertragssteuersatz auf das Verhältnis des Reinertrags zum Kapital, sei es das steuerbare oder – wie im Recht der direkten Bundessteuer – ein nach anderen (zeitlichen) Kriterien bestimmtes Verhältniskapital, mit anderen Worten auf die Rendite des Einkommens abgestellt. Die Bandbreite der gewählten Lösungen reicht dabei von einer stufenlosen Anpassung des Satzes an die Kapitalrendite, wie dies z.B. im Kanton Zürich verwirklicht ist, bis zur groben Tarifierung, die lediglich zwei Stufen der Rendite berücksichtigt, wie im Kanton Nidwalden. Allen diesen Lösungen ist aber gemeinsam, dass mit sinkender Rendite auch der Ertragssteuersatz abnimmt. Anders ausgedrückt wirkt sich eine Erhöhung des Eigenkapitals unter der Voraussetzung gleichbleibenden Gewinns in einer niedrigeren Ertragssteuer aus. Dies kann Anreiz sein, ein höheres als unbedingt notwendiges Kapital zu bilden.

B. Beurteilung als wirtschaftliches (verdecktes) Eigenkapital

1. Begriff

Zum Zwecke der Steuerersparnis können die Gesellschafter versucht sein, ihrer Gesellschaft Darlehen statt Eigenkapital zur Verfügung zu stellen (Aktionärsdarlehen). Solche Finanzierung ist steuerrechtlich anfechtbar, wenn sie als ungewöhnlich, dem wirtschaftlichen Sachverhalt nicht angemessen erscheint. Ungewöhnlich ist eine Finanzierung insoweit, als die zur Erfüllung der statutarischen Aufgaben der Gesellschaft benötigten Fremdmittel von unabhängigen Dritten nicht erhältlich gewesen wären, weil sie in einem für Fremdkapital unüblichen Ausmass dem Geschäftsrisiko ausgesetzt wären⁸. Was der Unternehmung über ein geschäftsbliches Mass hinaus an Darlehen gewährt wird, gilt als wirtschaftliches oder verdecktes Eigenkapital. Das Merkblatt der EStV vom 10. Juli 1968⁹ setzt diese Grenze für Immobiliengesellschaften auf 80% der zum Verkehrswert eingesetzten Aktiven. Das bilanzmässige Eigenkapital muss mit anderen Worten mindestens 20% der Aktiven betragen, soll es auch wirtschaftlich für ausreichend gehalten werden.

Obwohl das erwähnte Merkblatt sich nur auf Immobiliengesellschaften bezieht, hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung dieselben Grundsätze auch auf Gesellschaften, die einem Immobilienanlagefonds angehören und sogar auf Handels- und

⁷ Einzig NW, SH, AR, GR und NE machen die Ertragssteuer von der absoluten Höhe des Reingewinnes abhängig.

⁸ Masshardt N 28–31 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; RZS N 4–6 zu § 44, N 8 zu § 47 StG.

⁹ In: ASA 37 (1968/69), 199 = ZStB II, Nr. 53/10.

Fabrikationsgesellschaften angewandt¹⁰. Ferner enthalten zahlreiche kantonale Gesetze Vorschriften über die Ermittlung wirtschaftlichen Eigenkapitals¹¹.

2. Auswirkungen

Die steuerlichen Folgen der Annahme von wirtschaftlichem Eigenkapital bestehen einerseits darin, dass dieses in die Berechnung des steuerbaren und des satzbestimmenden (Verhältnis-)Kapitals einbezogen wird; andererseits darin, dass die der Ertragsrechnung belasteten Zinsen für das als wirtschaftliches Eigenkapital betrachtete Fremdkapital zum steuerbaren Reinertrag hinzugerechnet werden¹², wenigstens so weit, als der Zinsaufwand für das gesamte, bilanzmässige Fremdkapital über den marktüblichen Ansätzen liegt¹³.

Von der Steuerbelastung her gesehen ist es für eine Unternehmung demnach interessant, den zulässigen Rahmen der Finanzierung mittels Aktionärsdarlehen auszuschöpfen. Denn damit wird einmal die Doppelbelastung vermieden, die sich bei Gewinnausschüttungen einstellt; sodann bewirkt die Reduktion des steuerbaren Ertrags regelmässig eine Senkung des Ertragssteuersatzes. Nicht zuletzt ist auch der zivilrechtliche Vorteil zu beachten, dass Fremdkapital, selbst wenn es von den Gesellschaftern stammt, für Gesellschaftsschulden nicht haftet.

C. Inanspruchnahme von DBA

Gestützt auf die Bestimmungen in DBA sichern sich Staaten in der Regel eine vollständige oder teilweise Entlastung von an der Quelle erhobenen Steuern auf Einkünften zu. Gemäss Art. VI DBAUS z.B. behalten die USA lediglich 15% statt der nach internem Recht vorgesehenen 30% Steuern auf Dividenden ein, die von amerikanischen Gesellschaften an in der Schweiz wohnhafte Personen ausgeschüttet werden. In den Genuss dieser Vorteile sollen indes nur Personen gelangen, die nach DBA darauf Anspruch haben. Um diesen Zweck zu erreichen, hat der Bundesrat mit dem "BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes vom 14. Dezember 1962"¹⁴ Richtlinien darüber erlas-

10 BGr 10. November 1972 i.S. Immobilien X AG c. BL = ASA 42 (1973/74), 203; BGr 6. April 1973 i.S. Genossenschaft X c. GR = ASA 42 (1973/74), 540.

11 Vgl. u.a. §§ 15 und 17 AktStG und darauf gestützte VGr-Entscheide in StE 73.12 Nr. 1 und 2; § 71a BS-StG; Art. 96 VS-StG.

12 Merkblatt EStV a.a.O. Ziff. 3.

13 Vgl. BGE 106 Ib 322 E. 2b, worin das BGr eine proportionale Aufteilung der Schuldzinsen nach dem Verhältnis zwischen zulässigem Fremdkapital und wirtschaftlichem Eigenkapital ablehnte, solange die Zinsbelastung für das gesamte – verbuchte – Fremdkapital marktübliche Ansätze nicht übersteigt.

14 SR 672.202 = ZStB III, Nr. 80/15; nachfolgend: "Missbrauchsbeschluss" oder "BRB".

sen, in welchen Fällen eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern, weil unrechtmässig oder missbräuchlich beansprucht, zu verweigern ist. Wir werden uns im Zusammenhang mit den Doppelbesteuerungsfragen damit noch eingehender befassen¹⁵. Vorderhand ist einzig von Interesse, dass eine Entlastung u.a. dann verweigert wird, wenn die den Antrag stellende juristische Person "ungewöhnlich" finanziert ist. Das wird laut dazugehörigem KS der EStV vom 31. Dezember 1962¹⁶ dann angenommen, wenn die verzinslichen Schulden *mehr als das Sechsfache des Eigenkapitals* ausmachen. Man erkennt darin eine Parallele zum wirtschaftlichen Eigenkapital, nur dass hier nicht primär der eigene, sondern der ausländische Fiskus vor ungerechtfertigter Steuerverkürzung geschützt wird. Die Folge besteht denn auch nicht in der Berichtigung des steuerbaren Kapitals (bzw. Ertrags) um den das zulässige Mass überschreitenden Kapital-(bzw. Ertrags-)Anteil, sondern in der schlichten Nichtanwendung des DBA, allenfalls ergänzt durch strafrechtliche Verfolgung¹⁷. Der übersteigende Zinsanteil wird ferner als geldwerte Leistung betrachtet, auf der die *Verrechnungssteuer* zu entrichten ist¹⁸. Immerhin wird diese Massnahme als Indiz für eine auch nach internem Recht unzulässige Steuerverkürzung dienen, werden doch die Grenzen für die Annahme wirtschaftlichen Eigenkapitals, wie gesehen, meist enger gezogen, mitunter schon beim Vierfachen des Eigenkapitals¹⁹.

Ausländisch beherrschte Gesellschaften sind demnach, wollen sie die Entlastung von Quellensteuern nicht verirken, in der Wahl ihrer Kapitalisierung eingeschränkt.

III. Kapitalausstattung von DLG im besonderen

A. Rechtlich selbständige DLG

1. Einfluss auf Ertragssteuersatz

Zuvor wurde erläutert, dass Änderungen an den Faktoren Ertrag und Kapital den Ertragssteuersatz in den meisten Kantonen reziprok beeinflussen. Solange nicht der Maximalsatz erreicht ist, wirkt sich dabei die Veränderung des Ertrags auf den Satz stärker aus als die betragsmässig (nicht verhältnismässig) gleiche Veränderung des

¹⁵ Hinten 210 ff.

¹⁶ ZStB III, Nr. 80/18.

¹⁷ Art. 4, 6 BRB.

¹⁸ Vgl. Lüthi, Handbuch 352. Darin wie auch im Ausschüttungsgebot und in der maximal zulässigen (50%) Weiterleitung von Einkünften (vgl. hinten 210 ff.) liegt auch eine Massnahme im Interesse des schweizerischen Fiskus: Die abkommensbegünstigten Einkünfte sollen hier angemessen besteuert werden (vgl. Lüthi, Handbuch 349).

¹⁹ Selbst bei Annahme verdeckten Eigenkapitals muss somit die Inanspruchnahme des DBA nicht zwangsläufig auch ungerechtfertigt sein.

Kapitals, weil das Kapital dann stets ein Vielfaches des Ertrags ausmacht²⁰. Um einen tiefen Steuersatz zu erhalten, ist folglich eher eine Ertragsreduktion denn eine Kapitalerhöhung anzustreben. Die DLG weist aber, wie erwähnt, oftmals die Eigenart auf, dass sie einen vergleichsweise geringen Ertrag erwirtschaftet, was allein schon zu einem günstigen Satz verhilft. Daneben zeitigen Bestrebungen, das Kapital aus Gründen des Ertragssteuersatzes zu erhöhen, weit weniger Wirkung.

2. Einfluss auf wirtschaftliches Eigenkapital

Da die Kriterien zur Annahme wirtschaftlichen Eigenkapitals allgemein, nicht nur für Immobiliengesellschaften, gelten²¹, haben sie auch für DLG Gültigkeit²². Geht man aber davon aus, dass der unzureichende Gewinnausweis von DLG als Folge ungenügender Konzernentschädigung, mithin von der Einnahmenseite her verursacht wird, erhalten Vorkehren, die auf eine Erhöhung der Unkosten ausgerichtet sind, wie dies für Zins auf verdecktem Eigenkapital zutrifft, nur zweitrangige Bedeutung. Der Fall liegt anders als bei einer Immobiliengesellschaft, die marktgerechte Mietzinseinnahmen erzielt und deshalb an möglichst hohen Zinszahlungen an ihre Gesellschafter interessiert ist. Hinzu kommt, dass bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode gemäss KS Nr. 14 jede Möglichkeit, den Ertrag zu verändern, genommen ist, ja gegenteils solche übersetzten Zinszahlungen ihrerseits in die Grundlage für die Gewinnbemessung einbezogen werden können und so den Gewinn noch erhöhen²³. Ein ernsthaftes Interesse an der Bildung wirtschaftlichen Eigenkapitals kann deshalb nicht erblickt werden.

3. Einfluss auf Inanspruchnahme von DBA

Auf den ersten Blick erscheint die Problematik der ungerechtfertigten Inanspruchnahme von DBA für DLG nicht brennend. Denn abgesehen davon, dass DLG im Gegensatz etwa zu reinen Lizenzverwertungsgesellschaften, die im Visier des Missbrauchsbeschlusses stehen, eine Betriebsfunktion erfüllen, werden die für ihre Leistungen entrichteten Entgelte in fast keinem Staat, mit dem die Schweiz ein

20 Bsp.: Ertrag 100, Kapital 2'000. Die Kapitalrendite, wonach sich der Steuersatz richtet, beträgt 5%. Kürzt man den Ertrag um 20, erhält man eine Rendite von 4%. Erhöht man demgegenüber das Kapital um 20, sinkt die Rendite nur geringfügig auf 4,95%.

21 S. vorn 61 FN 10. Ohnehin in jenen Kantonen, die einschlägige Steuernormen kennen.

22 Vgl. auch Schmid W.A., Die Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals, StR 39 (1984), 214.

23 Vorausgesetzt, sie stehen mit der Dienstleistungsfunktion in Zusammenhang; s. hinten 165 ff., besonders 176 f.

DBA geschlossen hat, an der Quelle besteuert. Eine diesbezügliche Entlastung muss deshalb nicht beansprucht werden²⁴.

Nun eignen sich aber DLG, wie gesehen, zumal wenn sie vom kantonalen Fiskus privilegiert werden, auch zur Lizenzverwertung. Nebst Lizenzvergütungen werden sie bisweilen auch Zinsen und Dividenden vereinnahmen. Um die auf diesen Einnahmen lastenden ausländischen Quellensteuern zu vermeiden, werden deshalb auch DLG, selbst wenn sie nicht als eigentliche Gewinnauffang- oder Speichergesellschaften²⁵ dienen, daran interessiert sein, die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme von DBA zu erfüllen, wenn diese Einkünfte letztlich in die Hände von nicht abkommensberechtigten Personen fliessen. Dies ist bei DLG, die Beziehungen zu ausländischen Kapitaleignern haben, wahrscheinlich²⁶. Denkbar ist auch, dass die DLG für ihre Arbeit übermässig entschädigt wird und dass im Übermass eine – quellenbesteuerte – verdeckte Gewinnausschüttung erblickt wird. Unter solchen Umständen ist die DLG ebenfalls gut beraten, ihre Kapitalausstattung den Erfordernissen des Missbrauchsbeschlusses anzupassen. Es bleibt aber festzuhalten, dass eine Gesellschaft, die sich auf reine Dienstleistungstätigkeit beschränkt und hierfür normal entschädigt wird, diese Vorschriften nicht zu fürchten braucht.

B. Rechtlich unselbständige DLG

Welchen steuerlichen Einflüssen unterliegt die Kapitalausstattung von Dienstleistungsbetriebsstätten, den Dienstleistungsbüros? Der Antwort darauf muss die Frage vorausgeschickt werden, ob sich die genannten Einflüsse auf die Kapitalisierung von Betriebsstätten allgemein, ohne spezifische Zweckbestimmung, auswirken. Hiefür ist zunächst ein kurzer Blick auf die Methoden zu werfen, nach welchen Betriebsstätten besteuert werden. Je nach Methode sind Einflüsse auf die Kapitalausstattung möglich oder nicht.

Ohne dem nächsten Kapitel vorgreifen zu wollen, welches sich näher mit den erwähnten Methoden auseinandersetzt, müssen die Grundzüge der bundesrechtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, die bei der Besteuerung von interkantonalen Unternehmungen zu beachten sind, dargestellt werden. Diese Regeln stehen unter dem Vorbehalt anderer Lösungen gemäss DBA²⁷.

24 Einzige Ausnahme sind bis heute Sri Lanka und Trinidad Tobago. Laut entsprechenden DBA können Geschäftsleistungs- bzw. Dienstleistungsvergütungen im Quellenstaat mit max. 5% besteuert werden (je Art. 13).

25 S. zu den Begriffen hinten 210.

26 Lüthi, Handbuch 346.

27 Höhn/David 315 N 37; Locher § 8, II C, 1b Nr. 12; RZS N 70, 71 zu § 6 StG. Die bundesgerichtlichen Regeln treten allerdings nicht zwingend an die Stelle fehlender DBA-Normen; vgl. Locher § 2, III C, 2c Nr. 1.

Zur Wahl stehen vorerst die beiden Methoden der objektmässigen und der quotenmässigen Besteuerung. Die *objektmassige* Besteuerung beruht auf der Zuweisung eines Sondervermögens, z.B. einer Liegenschaft, an eine Steuerhoheit. Die *quotenmassige* Besteuerung dagegen hat einen Teil der Unternehmung, eine Quote ihres Gesamtvermögens zum Gegenstand. Man spricht deshalb auch von *Ausscheidung*, um deutlich zu machen, dass ein *einziges Vermögen* auf mehrere Steuerhoheiten *verteilt* wird.

Die quotenmässige Ausscheidung ist für Betriebsstätten gebräuchlich²⁸. Das Kapital einer Betriebsstätte kann aber wiederum auf zwei Arten bestimmt werden: auf direkte oder indirekte Art. Die *direkte Methode* stützt sich auf die einzelnen Buchhaltungsabschlüsse, die *indirekte Methode* statt dessen auf Hilfskriterien: für das Kapital auf die Lage der Aktiven²⁹.

Auf die Fragestellung bezogen heisst dies, dass die Überlegungen, die für die rechtlich selbständige Unternehmung anzustellen waren, für die unselbständige Unternehmung dann Geltung haben, wenn deren Kapital durch direkte (im internationalen Verhältnis gleichbedeutend mit objektmässiger) Ausscheidung ermittelt werden kann. Dann steht eben nur ein Sondervermögen zur Verfügung. Wird hingegen die indirekte Methode der Ausscheidung gewählt, bleiben Einflussnahmen auf die Kapitalausstattung der Betriebsstätte grundsätzlich wirkungslos, da die Steuerbehörden zur Veranlagung ohnehin auf das Gesamtkapital abstellen, um dieses nach repräsentativen Hilfskriterien auf die einzelnen Betriebsstätten zu verteilen³⁰.

Als mögliche Einflüsse des Steuerrechts kommen sodann nur die ersten zwei der genannten in Betracht. Die Beeinflussung durch den Missbrauchsbeschluss entfällt, da dieser keine Betriebsstätten zum Gegenstand hat³¹.

Schliesslich bleibt die Frage, ob in diesem bereits sehr eingegengten Band der Möglichkeiten für Dienstleistungsbetriebsstätten noch Raum bleibt, ihre Kapitalisierung nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu gestalten. Nachdem dies schon für selbständige DLG kaum Aktualität erlangt, ist für unselbständige DLG nichts anderes zu erwarten. Immerhin ist festzuhalten, dass die direkte Methode zur Ausscheidung des Kapitals gerade bei ausländisch beherrschten Unternehmungen die Regel ist³², sich somit Spielraum im erwähnten Ausmass öffnet. Dass er bei DLG indessen ausgenutzt wird, ist wenig wahrscheinlich.

28 Im interkantonalen Verhältnis sogar zwingend; vgl. hinten 69. RZS N 3 ff. zu § 6 StG.

29 RZS N 44 zu § 6 StG.

30 Vgl. Art. 52 Abs. 2 BdBST; KS Nr. 14 (zit. hinten 76 FN 61). Höhn/David 305 N 9; RZS N 7 zu § 7 StG.

31 Betriebsstätten sind nicht abkommensberechtigt (vgl. statt vieler von Siebenthal 116 Nr. 12.2 und Widmer, Handbuch 231 Nr. 55.2).

32 Höhn/David 305 N 11.

3. Kapitel

Besteuerung der DLG in Bund und Kantonen

§ 10 Ertragssteuer

I. Besteuerung des Unternehmensertrags im allgemeinen

Wie zu zeigen sein wird, können DLG in der Schweiz den ordentlichen oder privilegierten Ertrags- und Kapitalsteuern unterliegen. Im Rahmen der ordentlichen Besteuerung wird sodann häufig eine Veranlagungsmethode angewendet, die den Empfehlungen der KS Nrn. 14 und 24 der EStV folgt und von der herkömmlichen Ermittlung des Reinertrags abweicht. Es erscheint daher angezeigt, zunächst einen Blick auf die im schweizerischen Steuerrecht geltenden Prinzipien der Gewinnermittlung zu werfen. Bei Betriebsstätten können kollisionsrechtliche Aspekte hinzukommen.

A. Steuerliche Gewinnermittlung im allgemeinen

Die Steuerveranlagung von Unternehmen, juristischen ebenso wie natürlichen selbständigerwerbenden Personen, erfasst den Vermögensstandsgewinn, d.h. die Eigenkapitalzunahme unter Ausschluss von Kapitaleinlagen und -entnahmen¹. Zu diesem Zweck gehen die Steuergesetze von Bund und Kantonen von der *Handelsbilanz* aus, schreiben aber, soweit diese nicht den "wirklichen", nach unternehmungswirtschaftlichen Gesichtspunkten berechneten Gewinn ausweist, gewisse Korrekturen vor². "Sie setzen ein objektiviertes, willkürfreies Ermessen an die Stelle des Ermessens, welches der Kaufmann bei der Aufstellung seiner Bilanz- und Erfolgsrechnung im Einzelfall ausgeübt hat"³. Darüber hinaus bindet die Handelsbilanz sowohl den Steuerpflichtigen wie die Behörden⁴.

Gegenstand von Korrekturen sind einerseits der Erfolgsrechnung zu Unrecht belastete Aufwendungen, anderseits ihr nicht gutgeschriebene Einkünfte.

1 Höhn 166 N 10; RZS N 12 zu § 19 lit. b und N 6 zu § 45 StG.

2 Höhn 262 N 1; Känzig N 36 zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdSt; ders. Festschrift 102, 133 f.; Masshardt N 5 zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdSt; Reich, Realisation 41.

3 Reich, Realisation 44.

4 Reich, Realisation 41 f.; sog. *Massgeblichkeitsprinzip*.

1. Korrekturen des Aufwandes

Es sind nach allgemeinem Prinzip dem Saldo der Erfolgsrechnung alle Aufwendungen hinzuzurechnen, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten dienen⁵. Als solche fallen in Betracht:

- Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserung von Vermögenswerten. Sie sind zu aktivieren.
- Freiwillige Zuwendungen an Dritte. Als solche erscheinen u.a. die verdeckten Gewinnausschüttungen⁶.
- Einzahlungen auf das Kapital aus Mitteln der Gesellschaft, seien es offene oder stille Reserven⁷.
- Übermässige Abschreibungen oder solche, die einen privaten Wertverlust ausgleichen⁸. Für das Mass der steuerlich zugelassenen Abschreibungssätze bestehen Weisungen der EStV⁹.
- Rückstellungen für Vermögensverminderungen, die noch nicht eingetreten sind oder mit deren Eintritt nicht ernsthaft gerechnet werden muss¹⁰.
- Ertrags- und Kapitalsteuern, soweit sie nach einzelnen Gesetzen¹¹ nicht als Unkosten, sondern als Gewinnverwendung betrachtet werden. Der BdBSt lässt deren Belastung zu¹².

Nicht belastete Zuwendungen zu gemeinnützigen Zwecken oder an Sozialversicherungseinrichtungen können demgegenüber vom Handelsbilanzsaldo ebenso in Abzug gebracht werden wie Vorjahresverluste, die innerhalb einer begrenzten Zeitspanne entstanden und bisher nicht verrechnet worden sind.

2. Korrekturen des Ertrags

- Unter dem Titel nicht gutgeschriebener Einkünfte erwähnt das zürcherische StG Veräusserungs- und Liquidationsgewinne¹³. Aufzurechnen sind aber sämtliche Mehrwerte und Gewinne, die statt der Erfolgsrechnung einem aktiven oder passiven Bestandskonto gutgeschrieben wurden, also wohl handelsrechtlich,

5 Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt.

6 Vgl. Masshardt N 24 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt.

7 Vgl. Näheres bei RZS N 118, 120 zu § 45 StG.

8 Vgl. Näheres bei RZS N 187 zu § 19 lit. b StG.

9 ASA 21 (1951/52), 271; Masshardt N 41 zu Art. 49 Abs. 1 lit. c BdBSt.

10 Blumer/Graf 435; Känzig N 132 f. zu Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt; RZS N 263 und 275 f. zu § 19 Abs. 1 lit. b StG.

11 So ZH, BE, UR.

12 Art. 49 Abs. 2 BdBSt; vgl. zur Natur als Unkosten: BGE 71 I 336 E. 3.

13 § 45 Abs. 1 lit. c StG.

nicht aber steuerrechtlich zulässig verbucht worden sind¹⁴. Zu dieser Gruppe von Aufrechnungen gehören auch die Gewinnvorwegnahmen¹⁵.

- Gewinn aus Aufwertung oder Veräußerung von Geschäftsliegenschaften ist, soweit der Erlös den Anlagewert übersteigt, in den meisten Kantonen einer Sondersteuer¹⁶ unterworfen und deshalb vom handelsrechtlichen Saldo auszunehmen.
- Vermögenszugänge aus Erbschaft oder Schenkung gehören, soweit sie einer Sondersteuer unterliegen, gleichfalls nicht zum steuerbaren Ertrag. Entsprechend der Praxis, dass freiwillige Zuwendungen der Gesellschafter nicht zum steuerbaren Ertrag gehören¹⁷, sollten u.E., Sondersteuern vorbehalten, auch Zugänge aus Erbschaft oder Vermächtnis von Gesellschaftern allgemein nicht als Ertrag besteuert werden.

B. Steuerliche Gewinnermittlung bei interkantonalen und internationalen Unternehmen

1. Ausgangspunkt

Besitzt eine Unternehmung mit Sitz im einen Steuerhoheitsgebiet eine Betriebsstätte in einem anderen Steuerhoheitsgebiet, werden zwei Fragenkreise berührt: Nebst der eigentlichen mit den Steuernormen in Einklang zu bringenden Gewinnermittlung muss auch die Frage einer allfälligen Doppelbesteuerung geprüft werden. Gilt der Grundsatz, dass höchstens das Gesamteinkommen und -vermögen besteuert werden darf¹⁸, so sind die einzelnen Steuerhoheiten so abzugrenzen, dass nicht die eine ein Steuergut erfasst, das bereits von einer anderen beansprucht wird. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch mehrere Kantone ist im interkantonalen Verhältnis durch Art. 46 Abs. 2 BV gewährleistet und vom Bundesgericht, mangels Bundesgesetzes, in einer Vielzahl von Entscheidungen für die Praxis konkretisiert worden.

Dieses Richterrecht ist für die Kantone verbindlich¹⁹. Andererseits ist sein Wirkungsbereich darauf beschränkt, die Steuerhoheiten gegeneinander abzugrenzen; es erfüllt die Aufgaben eines *Kollisionsrechts*²⁰. Den Kantonen bleibt dagegen die Kompetenz, die Voraussetzungen der Steuererhebung zu umschreiben, mithin die *materiellen Steuernormen* zu setzen. Die bundesgerichtlichen Regeln vermögen

14 Känzig N 36 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBST; RZS N 147 zu § 45 StG.

15 RZS N 146 zu § 45 StG.

16 Grundstückgewinn-, Kapitalgewinnsteuer.

17 Vgl. Masshardt N 8b zu Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBST; hinten 137.

18 Höhn, Interkantonales Steuerrecht 87 N 18.

19 Höhn, Interkantonales Steuerrecht 47 N 6; Locher § 1, III A, 2 und § 8, II C, 1b Nr. 4.

20 Höhn, Interkantonales Steuerrecht 46 N 2; RZS N 58 zu verfassungsrechtlichen Grundlagen.

materielles Steuerrecht nicht zu ersetzen; sie bedeuten lediglich eine *Ermächtigung*, im Rahmen der Steuerhoheit Steuern zu erheben²¹.

Mit den vom Bundesgericht entwickelten Ausscheidungsmethoden werden wir uns gleich anschliessend befassen. Danach sollen die für Betriebsstätten geltenden Prinzipien der Gewinnermittlung aufgezeigt werden.

2. Methoden zur Verteilung von Ertrag und Kapital auf mehrere Steuerhoheiten im allgemeinen

a) Im interkantonalen Verhältnis

aa) Objektmässige und quotenmässige Ausscheidung

Wie wir im Zusammenhang mit dem Kapitalausweis von DLG bereits kurz angetönt haben²², besteht der Unterschied zwischen den beiden Methoden darin, dass die *quotenmässige* Ausscheidung einen Bruchteil, eine Quote des gesamten Steuerguts erfasst, wogegen die *objekt-mässige* Ausscheidung ein bestimmtes, der einzelnen Steuerhoheit unterworfenen Sondereinkommen oder Sondervermögen zum Gegenstand hat²³.

Die objektmässige Ausscheidung hat sich für *natürliche Personen* mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu mehreren Kantonen, durch Liegenschaft oder Betriebsstätte, durchgesetzt, während die quotenmässige Ausscheidung nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwingend auf die Besteuerung *interkantonomer Unternehmen* Anwendung findet²⁴. Letzterer liegt der Gedanke zugrunde, dass ein sich über mehrere Kantone erstreckendes Unternehmen nicht aus mehreren subjektiv selbständigen Betriebsteilen zusammengesetzt ist, sondern eine wirtschaftliche Gesamtheit bildet, „deren Geschäftsergebnis das einheitliche Produkt des organischen Zusammenwirkens der einzelnen Betriebsteile bildet“²⁵.

Während bei der objektmässigen Ausscheidung nicht fraglich ist, wie das Steuerobjekt zu bestimmen ist, müssen für die quotenmässige Ausscheidung Kriterien gefunden werden, nach denen die Quoten festgelegt werden können²⁶. Die Wahl dieser Kriterien hängt davon ab, ob die Quoten des steuerbaren Ertrags bzw. Kapitals nach der *direkten* oder der *indirekten* Methode ermittelt werden. Beiden Methoden

21 Locher § 1, II B, Nr. 5.

22 Vorn 65.

23 Höhn, Interkantonales Steuerrecht 79 N 3; RZS N 3–5 zu § 6 StG.

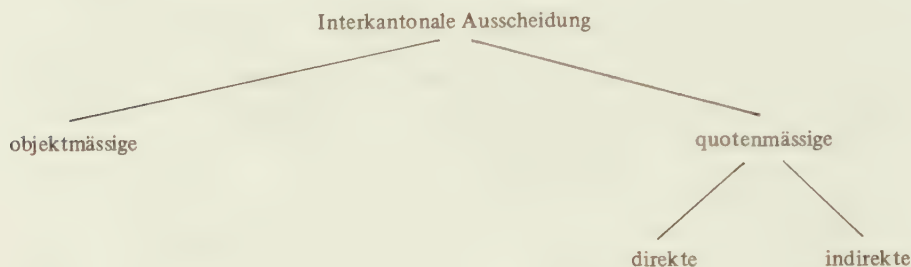
24 Höhn, Interkantonales Steuerrecht 83 N 11; Locher § 7, I A, 1; ders. § 8, II B, 1 und II C, 1a; RZS N 4 und 90 zu § 6 StG.

25 BGr 28. Juni 1935 i.S. SBG, zit. bei Locher § 8, II C, 4 Nr. 8.

26 Nach Rivier, Diss. 132, gibt es auch innerhalb der objektmässigen Ausscheidung eine indirekte Methode. Damit kann nur eine mangels genügender Angaben geschätzte Gewinnzurechnung gemeint sein. Vgl. ähnlich Höhn/David 306 Nr. 11.

ist gemeinsam, dass sie im Ergebnis zu Quoten führen müssen, *die die Bedeutung der Niederlassung im Rahmen der Gesamtunternehmung*, ihren Anteil an der Erzielung des Gesamtertrags zuverlässig zum Ausdruck bringen²⁷.

Die im *interkantonalen* Verhältnis angewandten Ausscheidungsmethoden gliedern sich demnach wie folgt:



bb) Direkte und indirekte Methode

Die *direkte* Methode bestimmt die steuerbare Quote nach Massgabe der für die einzelnen Betriebsstätten gesondert geführten *Bilanzen und Erfolgsrechnungen*. Das darin ausgewiesene Ergebnis ist aber nicht Steuerobjekt, sondern *Schlüssel für die Aufteilung* des Gesamtgewinns der interkantonalen Unternehmung im Verhältnis zu den einzelnen Rechnungsergebnissen²⁸. Die direkte Methode setzt aber voraus, dass "sich in den Betriebsstätten ein vollständiger Handels- oder Fabrikationsprozess mit weitgehender Selbständigkeit und unter besonderer Geschäftsleitung vollzieht"²⁹. Damit ist Gewähr geboten, dass sie ihr Interesse an einem Geschäftserfolg nicht jenem anderer Betriebsstätten unterordnen, womit künstliche Gewinnverminderungen weitgehend ausgeschlossen werden können³⁰. Liegt solche Selbständigkeit vor, was insbesondere für Bankfilialen anerkannt ist³¹, ist der direkten Methode stets der Vorzug zu geben.

Andernfalls muss der Anteil der einzelnen Betriebsstätte am Gesamtsteuergut auf *indirekte* Weise mit Hilfe anderer geeigneter Kriterien gefunden werden. Als solche fallen die Lage und Beschaffenheit von Aktiven³², Lohnaufwendungen oder Umsätze³³ in Betracht. Die indirekte Methode eignet sich vor allem für Fabrika-

27 BGE 103 Ia 238 E. 4a; 71 I 334 E. 3.

28 Locher § 8, II C, 4 Nr. 4.

29 Locher § 8, II C, 4 Nr. 3.

30 BGE 71 I 334 E. 3.

31 Auch für Schulen, Kaffee- und Kuchenwirtschaft bejaht; vgl. BGr 18. Oktober 1967 = StR 23 (1968), 273 und BGr 14. Juli 1933 zit. bei Locher § 8, II C, 4 Nrn. 3 und 7.

32 Für die Kapitalquote.

33 Sog. Erwerbs- oder Produktionsfaktoren für die Ertragsquote.

tions-, aber auch für Handelsbetriebe ohne eigene Buchhaltung³⁴. Sie findet grundsätzlich immer dann Anwendung, wenn sie in besserer und sicherer Weise als die direkte Methode das Mass anzeigt, in welchem jede Niederlassung an der Erzielung des Gesamtgewinns mitgewirkt hat³⁵.

b) Im internationalen Verhältnis

Aus Art. 46 Abs. 2 BV lässt sich keine Pflicht zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung ableiten. Ausgenommen davon sind nur ausländische Liegenschaften und deren Ertrag³⁶, deren Besteuerung dem Belegenheitsstaat zugestanden wird. Soweit aber DBA bestehen, sind ihnen auch die Ausscheidungsgrundsätze zu entnehmen. Vorherrschend ist in den Abkommen die *objektmassige* Ausscheidung³⁷. Im internationalen Verhältnis wird sie allgemein als *direkte* Methode bezeichnet, wogegen jede bruchteilmassige Aufteilung des Gesamtgewinns, auch wenn sie nach Buchhaltungen erfolgt, zu den indirekten Methoden gezählt wird³⁸.

Art. 7 Abs. 4 OECD-Musterabkommen, der in die neueren Abkommen Eingang gefunden hat, schliesst indessen die indirekte Methode nicht aus, solange sie zum selben Ziel führt wie eine Gewinnzuteilung unter selbständigen Unternehmen³⁹. Diese Bedingung entzieht der indirekten Methode allerdings weitgehend den Boden⁴⁰.

Fehlen DBA, wird die internationale Doppelbesteuerung allenfalls, jedoch nicht zwingend, unilateral durch Landesrecht vermieden. In der Schweiz ist dabei die indirekte Methode gebräuchlich, wie sie im interkantonalen Verhältnis ausgestaltet ist⁴¹. Fehlen die dazu nötigen Angaben über ausländische Ertrags- und Kapitalfaktoren, was vor allem bei Betriebsstätten ausländischer Unternehmen vorkommt, ist der Ausscheidungsschlüssel nach freiem Ermessen zu bestimmen. Das läuft letztlich auf eine objektmassige Ausscheidung hinaus. Hierin erblickt man den Ansatz für die im KS Nr. 14 der EStV dargelegten Regeln, die uns noch eingehend beschäftigen werden⁴².

34 Locher § 8, II C, 2a und 3; RZS N 31 ff. zu § 6 StG.

35 Locher § 8, II C, 4 Nrn. 1, 2, 4, 13, 14.

36 Locher § 2, III C, 1a; BGE 44 I 24.

37 Höhn/David 303 N 1; Locher § 8, II C, 1b Nr. 8; RZS N 70 zu § 6 StG; Rivier 139.

38 Känzig N 6 zu Art. 55 WStB; Locher § 8, II C, 1b Nr. 8; Masshardt N 12 zu Art. 55 WStB; RZS N 10 zu § 6 StG.

39 "... such that the result shall be in accordance with the principles contained in this article". Ebenso BGE 103 Ia 236 E. 4. Laut Widmer, Handbuch 233 ff. Nrn. 61.6 und 72.13 ist die Aufteilung des Gesamtgewinns (trotz DBA-Vorschriften, welche nur die separate Gewinnermittlung erwähnen) zulässig, solange sie *auf die Dauer* für das Unternehmen nicht ungünstiger ist als die separate Gewinnermittlung (Hervorhebung durch d. Verf.).

40 Gl.M. Digeronimo, Seminarunterlage Nr. 6 (zit. vorn 53 FN 81) 6: "Zu glauben, dass eine Gewinnaufteilung aufgrund von Hilfsfaktoren die von Art. 7 Abs. 4 OECD gestellte Bedingung zu erfüllen vermöge, ist nämlich ein Wunsch, der im konkreten Fall nur zufälligerweise zu verwirklichen ist."

41 BGE 103 Ia 236 E. 4a; Höhn/David 315 N 37; RZS N 71 zu § 6 StG.

42 Hinten 110 ff. Laut Widmer, Handbuch 218 Nr. 42.3 ist die Ermittlung des Betriebsstätte-

c) Auswirkungen der einzelnen Methoden

Weil jede Ausscheidungsmethode letztlich die "Bedeutung der Betriebsstätte im Rahmen der Gesamtunternehmung richtig zum Ausdruck bringen" sollte⁴³, müsste auch jede zum gleichen Ergebnis führen. Das trifft nicht immer zu, wie die folgenden Beispiele belegen:

1.	Staat			
	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>Total</i>
Reinertrag	50'000	10'000	40'000	100'000
Verhältnis	5/10	1/10	4/10	10/10
Erwerbsfaktor	50%	10%	40%	100%

Steuerbarer Ertrag

nach a	50'000	10'000	40'000	100'000
nach b	50'000	10'000	40'000	100'000
nach c	50'000	10'000	40'000	100'000

2.				
Reinertrag/-verlust	50'000	10'000	— 70'000	— 10'000
Verhältnis	5/6	1/6	—	6/6
Erwerbsfaktor	50%	10%	40%	100%

Steuerbarer Ertrag

nach a	50'000	10'000	0	60'000
nach b	0	0	0	0
nach c	0	0	0	0

3.				
Reinertrag/-verlust	50'000	10'000	— 30'000	30'000
Verhältnis	5/6	1/6	—	6/6
Erwerbsfaktor	50%	10%	40%	100%

Steuerbarer Ertrag

nach a	50'000	10'000	0	60'000
nach b	25'000	5'000	0	30'000
nach c	15'000	3'000	12'000	30'000

gewinns durch Schätzung "im Grunde genommen eine Unterart der separaten Ermittlung".
 43 BGE 103 Ia 238 E. 4a.

Legende: a = objektmässige Methode
 b = direkte (quotenmässige) Methode
 c = indirekte (quotenmässige) Methode

Allen Beispielen sei eine Fabrikationsunternehmung mit Betriebsstätten in den Staaten A, B und C (ohne Berücksichtigung des Hauptsitzes) unterstellt, deren Reinertragszahlen getrennten Buchhaltungen entnommen sind.

Die Beispiele (S. 72) zeigen auf, dass alle Methoden zum selben Ergebnis führen, wenn alle Betriebsstätten Gewinn erzielt haben und wenn die Erwerbsfaktoren, Löhne, Umsätze, im gleichen Verhältnis zueinander stehen wie die Gewinnausschüttung.

Weist dagegen eine der Betriebsstätten einen Verlust aus oder verzeichnet die Unternehmung gesamthaft einen Verlust, wird, wie die Beispiele 2 und 3 zeigen, nach der objektmässigen Ausschüttung ein höherer Ertrag besteuert, als die Unternehmung insgesamt erzielt hat. Die quotenmässigen Methoden dagegen tragen diesem Umstand Rechnung. Immerhin kann die Betriebsstätte im Staat C, die zwar keinen Gewinn ausschüttet, jedoch gemessen an den Erwerbsfaktoren am Gesamtgewinn der Unternehmung beteiligt sein müsste, nur dann der Ertragssteuer unterliegen, wenn die indirekte Methode Anwendung findet. Auf die indirekte Ausschüttung nach Erwerbsfaktoren wird deshalb vorwiegend ein Staat mit verlustbringender Betriebsstätte drängen, soweit nicht mangels zuverlässiger Berechnungsgrundlagen ohnehin zu Schätzungen gegriffen werden muss.

3. Im Steuerrecht von Bund und Kantonen vorgesehene Methoden

a) Bund

Sofern kein DBA zur Anwendung gelangt, werden ausländische Betriebsstätten schweizerischer *juristischer Personen* gemäss Art. 55 Abs. 1 BdBSt nach Massgabe jener Quote des gesamten Steuergutes besteuert, die auf sie entfällt. Diese Ausschüttungsregel gilt sinngemäss auch für schweizerische Betriebsstätten von ausländischen juristischen Personen. In der Praxis wird hier aber auf die objektmässige (direkte) Methode zurückgegriffen, wenn Angaben über ausländische Gewinn- und Verteilungsfaktoren fehlen oder nur schwer nachprüfbar sind⁴⁴.

⁴⁴ Känzig N 44 zu Art. 55 Abs. 1 WStB; Locher, Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. 2, C-Art. III, Nr. 2 unter Bezugnahme auf BGE 73 I 200 i.S. Bulova Watch Co. c. BE; Widmer, Handbuch 218 f. Nrn. 42.3 und 42.6.

Der BdBSt schreibt demnach nur die quotale oder, im internationalen Sprachgebrauch, indirekte Methode vor⁴⁵. Der Gesamtgewinn wird vorzugsweise nach gesonderten Buchhaltungen, andernfalls nach Hilfsfaktoren aufgeschlüsselt⁴⁶. Als dann ist der vom Gesamtgewinn berechnete Steuerbetrag um den auf die ausländische Betriebsstätte entfallenden Teil zu kürzen⁴⁷.

b) Kantone

Für die Besteuerung der Betriebsstätten im internationalen Verhältnis verweisen die Kantone in der grossen Mehrzahl auf die Grundsätze des Bundesrechts zur interkantonalen Doppelbesteuerung und die DBA. Vereinzelt werden aber die im Kanton erzielten Ergebnisse bzw. investierten Kapitalien beschränkt steuerpflichtiger Unternehmen im Sinne von Mindestquoten für steuerbar erklärt, meist verbunden mit dem Zusatz, dass diese Faktoren zugleich für den Steuersatz massgebend sind⁴⁸. Solche Bestimmungen deuten auf eine objektmässige Ausscheidung hin⁴⁹, die subsidiär zur Anwendung gelangt, wenn die quotenmässige zu einem niedrigeren Reinertrag führen würde⁵⁰.

In vier Kantonen findet sich die Klausel, dass mindestens der Steuersatz sich nach dem im Kanton erzielten Einkommen der Betriebsstätte zu richten habe, auch wenn im übrigen nur die dem Kanton gehörende Quote besteuert wird⁵¹. Daraus ist zu schliessen, dass ausländische Verluste zwar mit inländischem Gewinn verrechnet werden können, jedoch ohne dass der Steuersatz entsprechend reduziert würde. GE verlangt von juristischen Personen mit Sitz im Kanton, dass sie hier mindestens einen Drittel des gesamten Unternehmungsergebnisses zu versteuern

45 Masshardt N 8 zu Art. 55 WStB.

46 Höhn/David 309 N 21; Masshardt a.a.O. N 9 und 10.

47 Für *natürliche Personen* gilt Art. 19 BdBSt, um dessen Auslegung sich eine Kontroverse entsponnen hat. Die Frage dreht sich darum, ob ausländische Verluste mit schweizerischem Einkommen verrechenbar sind oder nicht. Unterstellt man, dass Art. 19 den weltweiten Unternehmenserfolg quotenmässig ausscheidet, ist die Frage zu bejahen (so Widmer, ausländische Verluste 49). Geht man aber mit dem Bundesgericht (Entscheid vom 2. September 1982 = StR 38 (1983), 464) von der gegenteiligen Annahme aus, Art. 19 nehme jeden ausländischen Betriebserfolg von der schweizerischen Steuer aus, ob positiv oder negativ, ist eine Verrechnung höchstens mit dem satzbestimmenden Gesamteinkommen, nicht mit schweizerischem Einkommen zulässig (so Blöchliger 287 ff. und Auslandbetriebe 302 ff.). Ob diese Auffassung allerdings auch mit Art. 52 und 55 BdBSt vereinbar ist, muss bezweifelt werden.

48 ZH 6 Abs. 2 und 7 Abs. 2; NW 9; SH 9; TG 8 ohne Hinweis auf den Steuersatz; TI 8.

49 A.M. Blöchliger 301 f.: ZH 6 habe nur die Bedeutung einer Mindestklausel. Worin allerdings der Unterschied zur objektmässigen Ausscheidung liegen soll, wird nicht erklärt.

50 RZS N 79 zu § 6 StG, die hervorheben, dass die objektmässige Methode im übrigen auch dort ihre Berechtigung habe, wo sich die quotale als unzweckmässig oder gar undurchführbar erweise (N 78).

51 OW 9; BL 18; VS 5; JU 13.

haben⁵². Die quotenmässige Besteuerung ist dagegen für lediglich beschränkt steuerpflichtige Unternehmen vorgesehen⁵³. Bisweilen fehlt ein ausdrücklicher Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und auf DBA. Auf eine quotenmässige Ausscheidung ist aber aus der Formulierung der einschlägigen Bestimmungen zu schliessen⁵⁴.

Gewisse Gesetze sehen für inländische Unternehmungen mit ausländischen Betriebsstätten einen Betriebsstätteabzug vor, welcher eine objektmässige Ausscheidung vermuten lässt⁵⁵. Die bekannte Folge daraus wäre, dass die Unternehmung, die ausländische Verluste erleidet, einen höheren als den gesamthaft erzielten Gewinn zu versteuern hätte.

4. Prinzipien der Gewinnermittlung bei unselbständigen Rechtssubjekten

Im *interkantonalen Verhältnis* hat das Bundesgericht stets klargemacht, dass Gewinnberichtigungen durch einen Kanton wohl den Gesamtgewinn, nicht aber die dem Kanton zustehende Quote verändern können⁵⁶. Vorbehalten bleiben immerhin "Rechnungsfehler, unrichtige Buchungen usw. ... oder künstliche Gewinnverschiebungen"⁵⁷. Das hat zur Folge, dass die Bestimmung des Verteilungsschlüssels weitgehend der Unternehmung anheimgestellt bleibt, ein Resultat, das zumal dann nicht befriedigt, wenn die Gewinnverkürzung (nicht Gewinnverschiebung) in allen Betriebsstättkantonen gleich beurteilt wird, beispielsweise eine übersetzte Abschreibung oder ein nicht verzinsten Vorschuss an den Aktionär⁵⁸. Diese sollten, wenn nach der direkten Methode ausgeschieden wird, auch die steuerbare Quote erhöhen⁵⁹.

Anders im *internationalen Verhältnis*. Die jedem Staat immanente Neigung, objektmässig auszuschneiden, wird sich spätestens dann durchsetzen, wenn nach Auffassung der Steuerbehörden eine Gewinnberichtigung bei der inländischen Betriebsstätte am Platz ist. Die Korrektur wird sich vollumfänglich auf die steuerbare Quote auswirken, gleichgültig, ob eine Änderung des Verteilers ebenfalls gerechtfertigt wäre. Das muss aus dem erwähnten Satz geschlossen werden, dass die quotale Methode nur dann überhaupt anerkannt zu werden braucht, wenn sie im wesentlichen zum selben Ergebnis führt wie die objektmässige⁶⁰.

52 GE 62.

53 GE 63.

54 AR 13; AI 7; GR 11 i.V.m. 12; NE 59.

55 AR 13; GR 10.

56 So namentlich BGE 71 I 339 E. 4; vgl. auch Locher § 8, II C, 1a Nrn. 5 und 6.

57 BGR 18. Oktober 1967 = StR 23 (1968), 274 = Locher § 8, II C, 4 Nr. 14 E. 3 lit. b, aa.

58 Vgl. auch die Kritik von Weidmann zum erwähnten BGE in StR 23 (1968), 277.

59 Bei Anwendung der indirekten Methode haben Gewinnminderungen i.d.R. ohnehin keinen Einfluss auf die Quotenberechnung.

60 Vgl. Art. 7 Abs. 4 OECD-Musterabkommen.

Als Ergebnis ist festzuhalten, dass die Frage der Gewinnermittlung bei Betriebsstätten wohl im interkantonalen, nicht jedoch im internationalen Verhältnis von jener der Quotenberechnung, d.h. der Ausscheidung, getrennt werden muss, eine *Gewinnberichtigung* im internationalen Verhältnis somit einer *Berichtigung des Betriebsstättegewinns selbst*, nicht des Gesamtgewinns, gleichkommt.

II. Besteuerung des Reinertrags von DLG in Bund und Kantonen

A. Bund

1. Direkte Bundessteuer

a) Rechtsgrundlagen

Die Ertragsbesteuerung von juristischen Personen richtet sich allgemein nach Art. 49 BdBSt. Abgesehen vom Abzug für Beteiligungserträge und für ausländische Betriebsstätten kennt der Bund keine Steuererleichterungen. Dies bedeutet, dass für die Veranlagung in erster Linie von der Erfolgsrechnung auszugehen ist, deren Saldo nach den erwähnten Gewinnberichtigungsregeln nötigenfalls zu korrigieren ist. In Ergänzung zu dieser allgemeinen Regel hat nun aber die EStV Richtlinien zur Besteuerung von Gesellschaften mit hauptsächlicher Ausländtätigkeit erlassen, die sie in den beiden *Kreisschreiben Nr. 14 vom 29. Juni 1959*⁶¹ und *Nr. 24 vom 1. Juni 1960*⁶² den kantonalen Steuerverwaltungen zur Kenntnis gebracht hat. Dieser speziellen Rechtsgrundlage soll in der vorliegenden Arbeit ein hauptsächliches Augenmerk gewidmet werden.

b) Die KS EStV vom 29. Juni 1959 und 1. Juni 1960 als spezielle Rechtsgrundlagen

aa) Rechtsnatur der KS

Von der Frage der Rechtsnatur hängen zwei Entscheide ab: erstens jener nach der Verbindlichkeit für Behörden und Bürger. Zweitens jener nach der Anfechtbarkeit von Hoheitsakten, die gestützt auf die KS ergehen.

Die Bezeichnung "Kreisschreiben" deutet wie "Dienstanleitung" oder "Merkblatt" und ähnliche Begriffe für sich allein auf die Natur einer *Verwaltungsverord-*

⁶¹ ASA 28 (1959/60), 43.

⁶² ASA 28 (1959/60), 496; Altorfer Anh. 10; Masshardt N 4 zu Art. 52 WStB.

nung⁶³. Als solche entfaltet sie bindende Wirkung einzig für die unterstellten Verwaltungsbehörden, an die sie gerichtet ist, "ohne den Bürger zu einem Tun, Unterlassen oder Dulden verpflichten zu können"⁶⁴. Eine Verwaltungsverordnung braucht deshalb auch nicht in der amtlichen Gesetzessammlung publiziert zu werden⁶⁵. Andererseits kann sie oder ein auf ihr beruhender Verwaltungsakt durch den Bürger auch nicht angefochten werden, es sei denn, es würde gleichzeitig Gesetz oder Verfassung⁶⁶ oder der Grundsatz der "unrechtsgleichen" Behandlung verletzt⁶⁷. Keine Bindung besteht auch für Rechtsmittelinstanzen⁶⁸.

Enthält ein Erlass dagegen allgemeinverbindliche Rechtssätze und schafft er dadurch für den Bürger objektives Recht, liegt eine *Rechtsverordnung* vor. Als Rechtsverordnung kann demnach selbst eine Dienstanweisung gelten, wenn sie sich auf *nach aussen wirkendes* staatliches Handeln bezieht⁶⁹. Für den Bürger kommt es aufs gleiche heraus, ob er durch die Verordnung unmittelbar zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet wird oder durch die Verwaltung mittelbar, weil diese durch die Dienstanleitung gehalten ist, von ihm dieses Verhalten zu fordern.

Rechtsverordnungen können denn auch von den Rechtsmittelinstanzen auf ihre Verfassungs- oder Gesetzmässigkeit hin überprüft werden, Bundesverordnungen vom Bundesgericht *akzessorisch*⁷⁰. Dies gilt gleichermassen für selbständige wie unselbständige, für gesetzvertretende wie gesetzessvollziehende Verordnungen⁷¹. Eine Einschränkung ist immerhin für die unselbständigen Verordnungen zu machen, die auf einem Bundesgesetz oder allgemeinverbindlichen Bundesbeschluss beruhen, sowie für Vollziehungsverordnungen zu solchen Erlassen. Eine Kontrolle auf Verfassungsmässigkeit ist dort nicht möglich, weil sonst indirekt die gemäss Art. 113 Abs. 3 BV der bundesgerichtlichen Kognition entzogenen Erlasse überprüft würden. Sie sind immerhin auf ihre Gesetzmässigkeit überprüfbar⁷².

Rechts- und Verwaltungsverordnungen kommen vielfach vereint im selben Erlass vor⁷³. Auf die Bezeichnung der Verordnung jedenfalls kommt nichts an; wichtig ist, welcher Charakter ihrem *Inhalt* beizulegen ist⁷⁴. Ebensovienig relevant ist, von welchem Verwaltungsorgan sie ausgeht, solange dieses dafür zuständig ist⁷⁵.

Die KS Nrn. 14 und 24 enthalten nun in erster Linie Anordnungen an die kantonalen Steuerbehörden darüber, wie die direkte Bundessteuer im Hinblick auf die

63 Vgl. Höhn 63 N 15.

64 BGE 98 Ia 510; 75 I 214; Häfelin/Haller 293 N 999; Imboden/Rhinow Nr. 9 B.I.

65 Häfelin/Haller 293 N 1000; Imboden/Rhinow Nr. 9 B.I lit. e.

66 Imboden/Rhinow Nr. 9 B.II.b; Marti 92; RZS N 33 zu Gewaltenteilung.

67 Imboden/Rhinow Nr. 9 B.III.a und B.II.

68 Bosshardt 36; Höhn 77 N 70.

69 In diesem Sinne Jaag 139, der es ablehnt, solche Anordnungen überhaupt als Verwaltungsanordnungen zu bezeichnen.

70 Giacometti, Verfassungsgerichtsbarkeit 90; Fleiner/Giacometti 935; Höhn 77 N 69.

71 Vgl. zu den Begriffen Giacometti 154; Häfelin/Haller 293 f. N 999–1002.

72 Giacometti, Verfassungsgerichtsbarkeit 90 f.; Fleiner/Giacometti 936; Häfelin/Haller 516 N 1814 f.

73 Fleiner/Giacometti 773 f.

74 Fleiner/Giacometti 771; RZS N 34 zu Gewaltenteilung.

75 Fleiner/Giacometti 772.

fraglichen Gesellschaften zu veranlassen ist. Die kantonalen Behörden sind mit dem Vollzug des BdBSt beauftragt⁷⁶. Zuständig zum Erlass von Weisungen ist gemäss Art. 72 BdBSt die EStV. Die KS haben deshalb zweifellos den Gehalt von *Verwaltungsverordnungen*, die *für die kantonalen Behörden verbindlich* sind.

Gleichzeitig ist ihnen aber eine gewisse *Aussenwirkung* nicht abzusprechen. Sie beinhalten sogar, mit Bezug auf DLG, eine vom üblichen Prüfungsvorgang abweichende Vorschrift zur Gewinnermittlung. Überspitzt könnte man sagen, sie verpflichteten die betroffenen Gesellschaften zu einem minimalen Gewinnausweis, soll eine fiskalische Korrektur unterbleiben. Die KS nur unter die Verwaltungsverordnungen zu reihen, erscheint deshalb nicht richtig⁷⁷. Wenngleich sie wie alle KS der EStV nicht in der amtlichen Gesetzessammlung publiziert sind, erreichen sie unter den davon Betroffenen keinen geringeren Bekanntheitsgrad als die darin publizierten Erlasse⁷⁸.

Zusammengefasst lassen sich demnach die KS Nrn. 14 und 24 als sowohl *für Behörden wie für Steuerpflichtige verbindliche* Verordnungen qualifizieren, die akzessorisch auf ihre Gesetzmässigkeit hin geprüft werden können. Ob sie gesetzmässig sind, wird später untersucht⁷⁹.

Gemäss einer Umfrage werden die KS von den Kantonen denn auch vorbehaltlos befolgt. Einzig BL scheint sich der darin empfohlenen Methode noch nie bedient zu haben, was aber nicht heisst, dass diese dort missachtet wird. Vielmehr muss angenommen werden, dass BL offenbar noch keine Gesellschaften zu veranlassen hatte, die ein Abrücken von den ordentlichen Ermittlungsregeln erforderlich machten.

bb) Subjektiver Geltungsbereich

aaa) Allgemein

Beide KS haben *auslandorientierte Unternehmungen* zum Gegenstand. KS Nr. 14 behandelt Kapitalgesellschaften, die "von ausländischen Unternehmungen in der Schweiz gegründet" wurden, was sinngemäss so zu verstehen ist, dass sie ihren *Sitz* in der Schweiz haben. KS Nr. 24 spricht dagegen von ausländischen Gesellschaften mit in der Schweiz errichteten Betriebsstätten, betrifft somit e contrario Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland.

Die von beiden KS angeschnittenen Probleme entstehen bei inländischen Kapitalgesellschaften, die ihre "wirtschaftliche Tätigkeit zur Hauptsache im Ausland ausüben", während sie bei ausländischen Gesellschaften allein schon durch die Errich-

76 Art. 66 und 67 BdBSt.

77 Mit dieser Begründung qualifiziert Giacometti, 157 FN 65, bspw. die zürcherische Dienstanleitung zum StG als *Rechtsverordnung*. A.M. Bosshardt 36; Häfelin/Haller 293 N 999.

78 Laut Fleiner/Giacometti, 773 FN 12, bedürfen selbst Rechtsverordnungen nicht unbedingt der Publikation in der amtlichen Sammlung, wenn sie den Normadressaten auf zweckmässiger Art mitgeteilt werden können.

79 Hinten 110 ff.

tung einer Betriebsstätte in der Schweiz auftreten, gleichgültig, wo der Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit liegt. Auf einen Nenner gebracht handeln nämlich beide KS von der Schwierigkeit, den in der Schweiz steuerbaren Ertrag von Unternehmungen zu berechnen, die unter ausländischem Einfluss stehen. Dieser Einfluss macht sich bei Unternehmungen mit Sitz im Ausland und *Betriebsstätte in der Schweiz* vor allem dadurch bemerkbar, dass keine oder nur unzureichende Angaben über die Gesamtunternehmensfaktoren erhältlich sind. Die in der Schweiz gebräuchliche quotale Ausscheidung ist nicht praktikabel. Hier hilft die von KS Nr. 24 empfohlene Methode weiter.

Ausländischer Einfluss und verbunden damit die Möglichkeit, den schweizerischen Steueranspruch zu verkürzen, ist aber auch bei *Lizenzverwertungsgesellschaften* anzutreffen. Diese werden im KS Nr. 14 angesprochen.

Schliesslich wird die Auslandabhängigkeit auch deutlich bei Unternehmungen, die Dienstleistungsfunktionen erfüllen. Den *DLG* wird deshalb in beiden KS breiter Raum gewidmet.

bbb) DLG im besonderen

Dem allgemeinen Geltungsbereich entsprechend befasst sich KS Nr. 14 in Ziff. 1 lit. b mit ausländischen DLG, also rechtlich selbständigen und unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften.

KS Nr. 24 regelt demgegenüber in Ziff. 2 lit. c den Fall, da die Dienstleistungsfunktion einer inländischen Betriebsstätte übertragen wird, also einer rechtlich unselbständigen und beschränkt steuerpflichtigen Unternehmung. Vorbehalten bleiben aber immer Bestimmungen in DBA, die Betriebsstätten mit blossen Hilfsfunktionen von der Steuerpflicht befreien⁸⁰.

cc) Objektiver Geltungsbereich

aaa) KS Nr. 14

Zunächst werden nach Ziff. 1 lit. b *Lizeneinnahmen* ausdrücklich den Betriebserträgen zugeordnet, für die der Beteiligungsabzug von Art. 59 BdBSt nicht beansprucht werden kann. Der vereinnahmte Lizenzertrag soll auch nicht durch unbegründete Aufwendungen, vor allem Oberlizenzen, zunichte gemacht werden können.

Mit Bezug auf *DLG* wird in Ziff. 1 lit. b festgehalten, dass diese mindestens für denjenigen Reinertrag zu besteuern sind, den unabhängige Gesellschaften unter ähnlichen Verhältnissen aus der gleichen Dienstleistungstätigkeit erzielen würden.

80 S. vorn 13 f.

Die Anordnung lässt gleichzeitig ihr Motiv durchblicken: konzernverbundene Gesellschaften sollen gegenüber unabhängigen (schweizerischen) Gesellschaften aus dem Umstand, dass sie nicht zu marktgerechten Preisen entschädigt werden, keinen steuerlichen Vorteil ziehen können. Um den Reinertrag in angemessener Höhe festsetzen zu können, empfiehlt das KS, von den gesamten Selbstkosten, unter Umständen aber auch von bestimmten Umsätzen, von den Aufwendungen für Löhne und Entschädigungen an das Personal oder von anderen geeigneten Faktoren auszugehen. Der steuerbare Reinertrag sollte alsdann mindestens einen Zehntel der Selbstkosten oder einen Sechstel der Lohnsumme betragen. Führt auch diese Methode zu keinem befriedigenden Ergebnis, soll ein "Mindestbetrag" als steuerbarer Reinertrag festgesetzt werden. Hinzuzurechnen sind die "übrigen" nicht aus Dienstleistungstätigkeit stammenden Einkünfte wie Kapitalerträge, Lizenzeinnahmen usw.

Sodann wird die Pflicht zum Nachweis von *Aufwendungen zugunsten von Aktionären oder nahestehenden Personen* hervorgehoben⁸¹. Dahinter steht wohl die Überlegung, dass diesem Leistungsaustausch gerade bei international verbundenen Unternehmungen erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt werden muss.

Da der Geltungsbereich auch Unternehmungen mit ausländischen Betriebsstätten umfasst, werden schliesslich die Voraussetzungen für die Geltendmachung des *Betriebsstätteabzuges* näher umschrieben und die Regeln über die Ausscheidung der auf die Betriebsstätte entfallenden Ertragsquote in Erinnerung gerufen⁸².

bbb) KS Nr. 24

Da die subjektive Steuerpflicht nur gegeben ist, wenn die Voraussetzungen zur Annahme einer Betriebsstätte erfüllt sind, werden diese auch hier zunächst in Erinnerung gerufen. Auch fehlt nicht der Hinweis auf die in Art. 52 Abs. 2 BdSt vorgesehene Regel der quotenmässigen Ausscheidung. Abweichend davon wird aber in Ziff. 2 lit. a eine objektmässige Ausscheidung empfohlen in allen Fällen, da keine zuverlässigen Angaben hinsichtlich der Gesamtunternehmung beschafft werden können.

Dieser Methode gemäss sollen dem Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung der schweizerischen Betriebsstätte alle jene Einkünfte hinzugerechnet werden, die zwar von der Betriebsstätte erwirtschaftet, ihr jedoch nicht gutgeschrieben wurden⁸³. Analog dazu sollen auch Leistungen ohne Unkostencharakter an mit der Betriebsstätte auf irgendeine Art verbundene Empfänger, ähnlich den verdeckten Gewinn-

81 Ziff. 1 lit. c.

82 Ziff. 2. Dass dies auch für DLG seine Bedeutung hat, beweist z.B. der Nestlé-Konzern: So unterhält die NESTEC (Société d'Assistance Technique pour Produits Nestlé S.A.) laut Geschäftsbericht 1983 der NESTLE-Gruppe 30 ff. 17 "Unterabteilungen" (Research Companies oder "Recos") in 10 Ländern. Dass darunter auch Betriebsstätten, nicht nur Tochtergesellschaften, zu finden sind, ist zu vermuten.

83 Ziff. 2 lit. g.

ausschüttungen von Steuersubjekten mit Rechtspersönlichkeit, hinzugerechnet werden⁸⁴. Es gelangen somit die Gewinnberichtigungsregeln zur Anwendung, die sonst für rechtlich selbständige Steuersubjekte vorgesehen sind. Weil es an zuverlässigen und nachprüfbaren Angaben über Gesamtertrag und -kapital häufig fehlt, der Ertragssteuersatz somit nicht ordnungsgemäss berechnet werden kann, empfiehlt das KS zudem die Anwendung des Maximalsatzes⁸⁵.

Auf der objektmässigen Ausscheidung aufbauend wird nun zur Veranlagung einer Betriebsstätte, der “die technische oder wirtschaftliche Überwachung der ausländischen Geschäfte des Hauptsitzes ... obliegt”, der Dienstleistungsunternehmung also, dasselbe Vorgehen empfohlen, welches für die Veranlagung der rechtlich selbständigen DLG gewählt werden soll. Der steuerbare Reinertrag ist demnach, zumindest was den Gewinn aus Dienstleistungstätigkeit anbetrifft, durch Kostenaufschlag zu berechnen.

Ziff. 2 lit. g enthält zudem die Anweisung, dass bei mangelhafter Buchhaltung der Betriebsstätteertrag⁸⁶ zu schätzen ist. Dieser Zusatz war kaum nötig, geben doch die Steuergesetze allgemein die Möglichkeit, mangelhaften Beweisunterlagen mit einer Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen zu begegnen⁸⁷.

2. Verrechnungssteuer

a) Verrechnungssteuertatbestände im allgemeinen

Der Verrechnungssteuer unterliegen gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG u.a. Zinsen und Gewinnanteile. Der Ertragsgläubiger hat unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer⁸⁸.

Nebst der Deklaration des Ertrags ist für die Rückerstattung inländischer Wohnsitz des Steuergläubigers vorausgesetzt. Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland können aber u.U. nach Massgabe eines zwischen der Schweiz und seinem Wohnsitzstaat bestehenden DBA einen Teil der Verrechnungssteuer zurückfordern und den verbleibenden Teil (sog. Sockelsteuer) gegebenenfalls an ihre eigenen Steuern anrechnen⁸⁹. Wo dies nicht möglich ist, sei es mangels DBA, sei es, weil die Verrechnungssteuer wegen missbräuchlicher Inanspruchnahme eines DBA nicht zurück-erstattet werden kann⁹⁰, bildet die Verrechnungssteuer eine bleibende Steuerlast.

84 Ziff. 2 lit. d.

85 Ziff. 2 lit. e.

86 Und das Kapital; s. hinten 106.

87 Vgl. Art. 92 BdBSt.

88 Art. 21–28 VStG.

89 Art. 2 PStV; vgl. z.B. DBAD Art. 24 Abs. 2 Ziff. 2.

90 Vgl. das Rundschreiben der Schweiz. Bankiervereinigung vom 17. Juli 1953 (in: Pestalozzi, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, II G c 24), wonach die EStV die Rückerstattung der Verrechnungssteuern an ausländisch beherrschte Finanzgesellschaften von einem Eigenkapital-/Fremdkapitalverhältnis von max. 1:6 abhängig macht.

Und zwar ist diese nicht nur dann zu beachten, wenn ein Ertrag ausgeschüttet wird, sondern auch dann, wenn dieser gespeichert wird. Der Verrechnungssteuertatbestand wird diesfalls spätestens bei Liquidation der Gesellschaft erfüllt.

Selbst wenn keine Liquidation der Gesellschaft erfolgt, ist die Verrechnungssteuer stets als latente Last zu berücksichtigen. Ein Käufer der Gesellschaft wird sie an den Kaufpreis soweit wie möglich anrechnen.

b) Geldwerte Leistungen im besonderen

Gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV unterliegt der Verrechnungssteuer jede *geldwerte Leistung* der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte, die keine Kapitalrückzahlung darstellt. Eine geldwerte Leistung ist in allen verdeckten Gewinnausschüttungen, darunter auch den Gewinnvorwegnahmen, zu erblicken. Wenn die ungenügende Entschädigung der DLG durch Konzerngesellschaften, wie später zu begründen sein wird⁹¹, in *bestimmten Fällen* als Gewinnvorwegnahme zu qualifizieren ist, erfüllt sie grundsätzlich einen *Verrechnungssteuertatbestand*⁹².

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden allerdings zwangsläufig erst nachträglich im steuerlichen Kontrollverfahren festgestellt. Die Gewinnvorwegnahme kann zu diesem Zeitpunkt nicht mehr um die Verrechnungssteuer, die gemäss Art. 14 VStG auf den Leistungsempfänger überwälzt werden muss, gekürzt werden. Sofern die Voraussetzungen für einen Rückerstattungsanspruch, u.a. Wohnsitz des Leistungsempfängers in der Schweiz, erfüllt sind, bietet sich in solchen Fällen gleich wie bei Sacnleistung das *Meldeverfahren* gemäss Art. 20 VStG an. Häufig haben aber die Empfänger der Leistungen der DLG, ihre Mutter- oder Schwestergesellschaft, ihren Sitz gerade nicht in der Schweiz. Die Voraussetzungen für das Meldeverfahren sind damit *für sie* nicht erfüllt⁹³. Zur Erfüllung der Verrechnungssteuerpflicht bleibt deshalb nur entweder die Einziehung des Verrechnungssteuerbetrages vom Leistungsempfänger oder die sog. *Umrechnung ins Hundert*.

91 Hinten 129 f.

92 Pfund N 3.56 zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; BGr 25. Januar 1978 = ASA 48, 207, 210 E. 3, worin die Praxis der EStV zur verrechnungssteuerlichen Behandlung von DLG geschützt wurde. Vgl. auch das ähnlich gelagerte Fallbeispiel Nr. 52 bei Stockar a.a.O.; ferner BGE 107 Ib 325 E. 3c; 102 Ib 166 E. 1.

93 Vgl. Art. 24 Abs. 2 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 2 VStV. Immerhin wird in der Praxis das Meldeverfahren für Leistungsempfänger mit Wohnsitz in der Schweiz ungeachtet dessen zugelassen, ob *alle* Leistungsempfänger in der Schweiz wohnen. Freilich müssen auch die übrigen objektiven und subjektiven Voraussetzungen erfüllt sein, so die Bedingung, dass nicht mehr als 20 Leistungsempfänger bestehen. Vgl. hiezu Kramer Max, Die Voraussetzungen des Meldeverfahrens bei Kapitalerträgen, in: ASA 54 (1985/86), 348.

Nicht näher beschäftigen müssen wir uns mit den weiteren Voraussetzungen des Rückerstattungsanspruchs und damit des Meldeverfahrens, die im KS Nr. 8 der EStV vom 8. Dezember 1978 festgehalten sind: Die geldwerte Leistung darf nicht in einem Jahr fällig geworden sein, für das die Einschätzung bereits rechtskräftig ist, und darf zudem nicht auf

Die Umrechnung ins Hundert wurde bisher von der EStV namentlich bei verdeckten Gewinnausschüttungen gestattet, wo sich die nachträgliche Einziehung des Steuerbetriffnisses durch den Steuerschuldner "als nicht durchführbar oder als nicht tunlich" erwies⁹⁴. Sie unterstellt, dass die geldwerte Leistung "netto", also vor Abzug der Verrechnungssteuer, erbracht worden ist. Der verrechnungssteuerpflichtige Bruttobetrag wird deshalb nach der Formel

Nettobetrag x 100

65

errechnet. Dem Empfänger der geldwerten Leistung steht dann die Rückerstattung der auf der Bruttoleistung berechneten Verrechnungssteuer zu.

Nach Pfund dürfte diese Praxis von der EStV beibehalten werden, da sie, was die verdeckte Gewinnausschüttung anlangt, vernünftig sei. An der Vermögenslage des Aktionärs ändere nämlich per saldo nichts, da er in Höhe der von der Gesellschaft abzuliefernden Verrechnungssteuer eine entsprechende Verminderung des Aktienwertes hinzunehmen habe. Die Aufrechnung bedeute im Grunde nichts anderes als vorweggenommene Ausrichtung von Aktienertrag⁹⁵. Diese Auffassung scheint aber zu übersehen, dass geldwerte Leistungen oftmals nicht an alle Gesellschafter, sondern bloss an einzelne von ihnen oder nicht an alle gleichmässig erfolgen. Die nicht davon begünstigten Gesellschafter trifft so eine um die Verrechnungssteuer erhöhte Werteinbusse ihrer Gesellschaftsanteile. Die Umrechnung ins Hundert beeinträchtigt ihre durch die verdeckte Gewinnausschüttung ohnehin schon verkürzten Vermögensrechte nochmals um die Differenz zwischen den Verrechnungssteuerbetriffnissen, wie sie sich mit und ohne Umrechnung ins Hundert ergeben.

Man könnte sich deshalb fragen, ob in Fällen, wo nicht alle Aktionäre an der geldwerten Leistung gleichmässig beteiligt sind, nicht die Praxis anzuwenden wäre, die für *fest vereinbarte Zinsen* besteht: Die Leistung wird als Bruttoleistung betrachtet, die Verrechnungssteuer somit nicht vom ins Hundert umgerechneten Betrag erhoben. Folge davon wäre, dass die Verrechnungssteuer dem Ertragsgläubiger ebenfalls nur in Höhe von 35% der geldwerten Leistung zurückzuerstatten wäre⁹⁶. Freilich würde dadurch dem Umstand, dass dem begünstigten Aktionär durch die nicht überwältzte Verrechnungssteuer eine weitere geldwerte Leistung erbracht wird, keine Rechnung getragen. Die Überwälzungspflicht würde ihres Sinns weitgehend beraubt.

Empfänger der von schweizerischen DLG erbrachten Leistungen sind vielfach ausländische Unternehmen. Die nachträgliche Einziehung der Verrechnungssteuer

Hinterziehungs- oder Betrugsabsicht schliessen lassen (vgl. Pfund/Zwahlen, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, II. Teil, Basel 1985, N 2 zu Art. 23 VStG und anschliessende Kritik zu dieser Praxis in N 3). Die vorenthaltene Dienstleistungsentschädigung lässt, sofern nicht weitere Gründe zu dieser Vermutung Anlass geben, nicht auf vorsätzliche Steuerhinterziehung schliessen.

94 Pfund N 3.6 zu Art. 13 VStG.

95 Pfund N 3.6 a.a.O.

96 Pfund N 3.7 a.a.O.

auf der durch die Dienstleistung bewirkten Gewinnvorwegnahme wird sich in der Regel schwierig gestalten, da die Zustimmung der Konzernleitung nicht ohne weiteres erhältlich sein wird. Die EStV kommt somit nicht umhin, die Verrechnungssteuer von der ins Hundert umgerechneten Leistung zu erheben⁹⁷. Zum Unterschied von der oben erwähnten Situation wird hier auch kein Aktionär gegenüber anderen benachteiligt, vorausgesetzt, die Konzernobergesellschaft beherrsche sowohl die DLG als auch die von ihr eine geldwerte Leistung empfangende Schwester- oder Muttergesellschaft zu 100%.

Die Umrechnung ins Hundert trifft den Konzern aber gerade dann besonders hart, wenn die Verrechnungssteuer mangels DBA nicht zurückgefordert oder angerechnet werden kann. Das ist indes ein Problem der Verrechnungssteuer allgemein und steht nicht im Zusammenhang mit der Umrechnung ins Hundert. Die EStV sieht in solchen Fällen denn auch nicht von der Umrechnung ab⁹⁸.

B. Kantone

Im Verlauf dieser Arbeit, vor allem im Zusammenhang mit Abgrenzungsfragen, ist verschiedentlich darauf hingewiesen worden, dass DLG in den Kantonen unter bestimmten Voraussetzungen als Unternehmen gelten, denen ein Privileg für Domizil- oder Hilfsgesellschaften gewährt wird. Hier interessiert deshalb, wie weit eine DLG nach den kantonalen Steuergesetzen in ihrer Geschäftstätigkeit gehen kann, um nicht die ordentliche Besteuerung hinnehmen zu müssen. Ferner ist aufzuzeigen, worin überhaupt das Privileg liegt.

Zu diesem Zweck werden zunächst die einschlägigen Bestimmungen aus den Steuergesetzen und allenfalls Ausführungserlassen wiedergegeben, einschliesslich des Vorschlages für die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Sodann soll deren Anwendung in der Praxis erläutert werden.

Vorangestellt wird aber die ordentliche Besteuerung, die für DLG als eine von den Domizilgesellschaften grundsätzlich zu trennende Betriebsgesellschaft die Regel ist.

1. Ordentliche Besteuerung

Auf die Frage, ob sich die Kantone für die Besteuerung von DLG an die KS Nm. 14 und 24 der EStV halten, hat sich nur eine Minderheit der kantonalen Steuerverwaltungen geäußert. Diese bekennt sich jedoch fast durchwegs zur darin empfohlenen

97 BGr 28. Juni 1968 = ASA 37 (1968/69), 303 f.

98 Auskunft EStV vom 13. Dezember 1985.

Kostenaufschlagsmethode. Zwei Kantone können zudem auf gesetzliche Regelungen mit gleicher Zielsetzung zurückgreifen: *BS* und *TI*. Nur zwei Kantone⁹⁹ unter den antwortenden scheinen sich für die Gewinnberichtigung bei DLG, die der ordentlichen Besteuerung unterliegen, auf andere Weise zu behelfen.

An die Richtlinien der EStV halten sich im einzelnen, soweit in Erfahrung gebracht werden konnte, die Kantone *ZH*, *OW*, *ZG*, *SO*, *GE*, *JU*¹⁰⁰. Einschränkungen ergeben sich naturgemäss dort, wo die Richtlinien dem kantonalen Recht widersprechen. So ist beispielsweise nach zürcherischem Recht der Betriebsstätteabzug von den Faktoren, nicht vom Steuerbetrag vorzunehmen; nach bisherigem Recht entfiel auch ein Abzug für Beteiligungsertrag. Schliesslich sind die direkten Steuern, soweit sie als Gewinnverwendung angesehen werden, dem Dienstleistungsgewinn hinzuzurechnen¹⁰¹.

Nur mit Bezug auf den Mindestgewinnsatz weichen die Behörden in NW und NE von den KS ab. *NW* verlangt stets einen "betrieblich angemessenen" Gewinn, der aber u.U. schon bei 4%¹⁰² des Aufwandes gesehen wird. Ähnlich setzt *NE* den Mindestgewinn bei 5% des Aufwandes fest.

BS und *TI* kennen eigene gesetzliche Regelungen mit demselben wirtschaftlichen Zweck, wie ihn die KS verfolgen, nämlich die Besteuerung eines Gewinns, der sich bei "geschäftsmässig angemessener Entschädigung für im Kanton ausgeübte (Hilfs-) Tätigkeit ergäbe"¹⁰³. Nach der Praxis von *BS* beträgt dieser mindestens 10% der gesamten Aufwendungen oder 6% der Lohnkosten¹⁰⁴. Sofern es die Qualifikation ihrer Tätigkeit als Hilfsfunktion erlaubt¹⁰⁵, bezahlen Hilfsgesellschaften in *BS* darüber hinaus nur 10% der ordentlichen Ertragssteuer, die sie zu entrichten hätten, wenn sie nicht Hilfsgesellschaften wären¹⁰⁶. Im Klartext muss dies zur Schlussfolgerung führen, dass die Privilegierung erst einsetzt, wenn eine Ertragssteuer geschuldet würde, die das Zehnfache der auf dem Mindestreinertrag erhobenen Steuer übersteigt. Diese eigenartige Koppelung von ordentlicher mit privilegierter Besteuerung erhellt aus folgendem Beispiel: Angenommen wird in allen drei Fällen A–C eine Gesellschaft mit einem Grundkapital von 100'000.

99 BL, GR.

100 Vgl. für *ZH*: RZS N 80 zu § 6, N 107 zu § 45 StG; Prot. vom 8. Juli 1960 der Konferenz der Abteilungschefs des Kantonalen Steueramts.

101 S. zu den Besonderheiten hinten 167 ff.

102 Z.B. im Zusammenhang mit Dreiecksgeschäften im Diamantengrosshandel (Auskunft der Steuerverwaltung vom 27. September 1982).

103 BS 77a Abs. 2; TI 88 Abs. 2.

104 Auskunft vom 12. Juli 1982; Grüninger/Studer 496.

105 Grüninger/Studer 495.

106 Grüninger/Studer 496 oben.

<i>Erfolgsrechnung</i>	<i>A</i>		<i>B</i>		<i>C</i>	
Dienstleistungsertrag	48'000		48'000		48'000	
Handelserlös Ausland	4'000		4'000		4'000	
Aufwand	50'000		40'000		35'000	
steuerbarer Reinertrag	<u>2'000</u>		<u>12'000</u>		<u>17'000</u>	
	<u>52'000</u>	<u>52'000</u>	<u>52'000</u>	<u>52'000</u>	<u>52'000</u>	<u>52'000</u>

Veranlagung

Mindestreinertrag (10% vom Aufwand)	5'000	4'000	3'500
davon Ertragssteuer	700 (14%)	520 (13%)	437 (12,5%)
ordentliche Steuer vom ausgewie- senen Reinertrag zum Vergleich	220 (11%)	2'520 (21%)	4'420 (26%)
1/10 davon	22	252	442
<i>erhobene Steuer</i>	<u>700</u>	<u>520</u>	<u>442</u>
Begründung:	1/10 von 220	1/10 von 2'520	1/10 von 4'420
	< 700	< 520	> 437

Eine gleichartige Methode wird in *GE* für gemischte Gesellschaften angewendet¹⁰⁷.

2. Privilegierte Besteuerung

a) Wesen der Privilegierung und Gruppenbildung

aa) Wesen

Mit dem Begriff der Privilegierung können zwei Arten der Begünstigung gemeint sein. Einmal lassen sich Bestimmungen denken, nach denen eine Unternehmung ihren Gewinn beispielsweise nur bis zu einer Höchstgrenze zu versteuern hat. Eine solche Begünstigung kann u.U. in einer Besteuerung nach Umsatz oder Aufwand liegen.

Hier ist indes, im Einklang mit dem Sprachgebrauch in Literatur und Praxis, jene Privilegierung gemeint, die sich auf die *Befreiung eines Teils des Unternehmensertrags oder -kapitals* von der Steuerbemessung bezieht. Freigestellt bleibt z.B. Auslandertrag.

¹⁰⁷ Vgl. Wegleitung der Kantonalen Steuerverwaltung zu Art. 60 ff. StG vom Januar 1982, Separatdruck B.VII.8.

bb) Gruppenbildung

Die Gesetzestexte sprechen, wo sie nicht überhaupt von einer Titulierung absehen, einzig von *Domizil-* und von *Hilfsgesellschaften*. Die Praxis hat darüber hinaus den Begriff der *gemischten Gesellschaft* (auch "gemischte Domizilgesellschaft") geschaffen. Welcher Inhalt diesem Begriff aber beigegeben wird, ist oft nicht klar. Deshalb lassen sich auch die Gesetzestexte nicht überall mit Bestimmtheit der einen oder anderen Gruppe zuordnen. Sind beispielsweise die in den Kantonen BE und VD angesprochenen Domizilgesellschaften eher Hilfsgesellschaften denn gemischte Gesellschaften? In welche Gruppe gehört die zürcherische Verwaltungsgesellschaft?

Die gewählte Gruppenbildung beruht auf bestimmten Kriterien, die jeweils dort erläutert werden. Sie erhebt nicht den Anspruch, die einzig mögliche Lösung zu sein. So hat Stadler seinerzeit eine andere Einteilung getroffen; auch weitere sind denkbar. Die Einteilung ist indes sekundär. Wesentlich ist vielmehr, welche konkreten Voraussetzungen in den einzelnen Kantonen zu erfüllen sind, damit ein Privileg gewährt wird. Das soll im folgenden untersucht werden, wobei das Hauptgewicht auf die Auslegung der Gesetzestexte im vergleichenden Überblick, weniger auf die Veranlagungspraxis, die nur lückenhaft hat in Erfahrung gebracht werden können, gelegt wird. Zu betonen ist überdies, dass nicht schlechthin alle für Domizil- und Hilfsgesellschaften eingeführten Privilegien untersucht werden, sondern nur diejenigen, die für DLG am ehesten in Frage kommen. So interessiert beispielsweise in FR nur das Privileg für Hilfsgesellschaften. Dies entspricht dem Gegenstand der Arbeit.

b) Übersicht über die einschlägigen Bestimmungen

aa) *Reine Domizilgesellschaften enger Auslegung*

UR

Art. 46 Abs. 1 StG

Lediglich die einfache Kapitalsteuer haben zu entrichten

- a) juristische Personen, die im Kanton nur ihren Sitz haben, ohne jedoch hier eine Geschäftstätigkeit auszuüben;
- b) ...
- c) ...

SO

§ 66 Abs. 4 StG

Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz im Kanton haben und hier weder eine Geschäftstätigkeit ausüben noch dingliche Rechte an Grundstücken besitzen (Domizil- und Basisgesellschaften und dergleichen), entrichten nur eine Kapitalsteuer von 0,5 Promille (mindestens 200 Franken) des einbezahlten Kapitals und der offenen Reserven.

*AG**§ 22bis Abs. 1 AktStG*

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die nur den Sitz im Kanton haben und hier weder eine Geschäftstätigkeit ausüben noch dingliche Rechte an Grundstücken besitzen, entrichten Staat und Gemeinde zusammen lediglich eine Steuer von 0,6 Promille des steuerbaren Eigenkapitals, mindestens aber Fr. 300.—.

§ 15a VASStG

Verwaltungsgesellschaften entfalten keine Geschäftstätigkeit, wenn sie in der Schweiz keine Tätigkeit ausüben, kein eigenes Personal beschäftigen, keine eigenen Lokalitäten besitzen und wenn ihr Ertrag aus dem Ausland stammt.

*TG**§ 53 StG*

Kapitalgesellschaften, die ausschliesslich Beteiligungen an anderen Unternehmungen verwalten oder die im Kanton ihren Sitz haben und keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten eine Kapitalsteuer von 0,1 bis 0,25 Promille. Der Steuersatz wird innerhalb dieser Grenzen vom Regierungsrat festgelegt.

*TI**Art. 87 Abs. 1 StG*

Le società di capitali e le cooperative che hanno unicamente la loro sede nel Cantone ma non esercitano attività commerciale e non sono proprietarie di immobili in Svizzera soggiacciono all'imposta come le società holdings (art. 86).

*bb) Reine Domizilgesellschaften weiter Auslegung**Harmonisierung**Art. 31 Abs. 3 StHGE*

Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer wie folgt:

- a) Erträge aus Beteiligungen im Sinne von Absatz 2 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
- b) die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert;
- c) die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert.

Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird vorher abgezogen. Verluste auf Beteiligungen im Sinne von Buchstabe a können nur mit Erträgen gemäss Buchstabe a verrechnet werden.

*ZH**Art. 50bis Abs. 1 und 2 StG*

Für die Ertragssteuer von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, gelten folgende Bestimmungen:

- a) Erträge aus Beteiligungen gemäss § 50 Abs. 2 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
- b) die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert;
- c) die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz mit einem Anteil von mindestens 10% zum ordentlichen Tarif besteuert.

Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen vorweg abgezogen. Verluste auf Beteiligungen gemäss Abs. 1 lit. a können nur mit Erträgen gemäss Abs. 1 lit. a verrechnet werden.

OW

Art. 105 Abs. 1 und 2 StG

Domizilgesellschaften entrichten keine Gewinnsteuer.

Domizilgesellschaften sind juristische Personen, die im Kanton nur ihren Sitz haben und in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben.

GL

Art. 2 BDV

Juristische Personen, die neben ihrem Sitz eigene Büros im Kanton unterhalten, aber kein aktives Gewerbe (Handel, Industrie, Versicherung, Bankwesen usw.) betreiben, insbesondere Kapitalverwaltungs- und Lizenzverwertungsgesellschaften, entrichten auf ihrem gesamten Reinertrag für Kanton und Gemeinden eine Ertragssteuer zum Satz von insgesamt 30 Prozent. An diese Steuer ist die für das massgebliche Geschäftsjahr zu zahlende Eidgenössische Wehrsteuer anzurechnen. Für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrages gelten die Steuern nicht als abzugsfähige Unkosten. Das Geschäftsjahr gilt als Steuerperiode. Die Besteuerung gilt erstmals für die im Jahre 1974 abgeschlossenen Geschäftsjahre.

AI

Art. 52bis Abs. 1 und 2 StG

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Steuer auf dem Gewinn wie folgt:

- a) Erträge aus Beteiligungen im Sinne von Art. 52 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei.
- b) Die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert.
- c) Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz, mindestens aber auf 10% des darauf entfallenden Gewinnes zum ordentlichen Tarif besteuert.

Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, ist vorweg von diesen abzuziehen. Verluste auf Beteiligungen im Sinne von lit. a können nur mit Erträgen gemäss lit. a verrechnet werden.

BL

§ 64 StG

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die lediglich ihren Sitz im Kanton haben und hier weder Grundstücke noch Rechte an solchen besitzen, entrichten anstelle der ordentlichen Ertrags- und Kapitalsteuer eine Kapitalsteuer von einem Promille des einbezahlten Kapitals und der offenen Reserven, mindestens aber Fr. 500.—.

SG

Art. 76 StG

Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften entrichten keine Steuer vom Reinertrag, wenn:

- a) ...
- b) sie im Kanton nur ihren Sitz haben und in der Schweiz weder eine Geschäftstätigkeit ausüben noch Grundeigentum haben.

GR

Art. 62 Abs. 1 StG

Juristische Personen, die im Kanton nur ihren Sitz haben und hier weder eine geschäftliche Tätigkeit ausüben noch Liegenschaften oder Rechte an solchen besitzen, bezahlen eine feste Abgabe von 1/2‰ ihres Eigenkapitals (Grundkapital und Reserven), mindestens jedoch 240 Franken im Jahr. Eine Kultussteuer sowie eine Zuschlagssteuer gemäss Gesetz über den interkommunalen Finanzausgleich werden nicht erhoben.

VS

Art. 92 Abs. 4–6 StG

...

(Abs. 5)

Les personnes morales qui, tout en ayant leur siège dans le canton, ne réalisent aucune recette d'une activité avec une clientèle en Suisse, n'achètent pas de marchandises en Suisse, sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice.

Si les sociétés possèdent des immeubles, l'alinéa 4 est applicable.

(Abs. 4)

Les revenus de ces sociétés qui proviennent d'immeubles sis en Suisse sont imposables au taux de 10%. Sur ces revenus peuvent être opérées les déductions d'intérêts passifs dans la proportion qui existe entre la valeur fiscale des immeubles et la valeur fiscale totale des actifs.

cc) Gemischte Gesellschaften

BE

Art. 71a Abs. 1–3 StG

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die wirtschaftlich von ausländischen Unternehmen abhängen und ihre Geschäftstätigkeit zur Hauptsache oder ausschliesslich im Ausland ausüben, entrichten an Stelle der ordentlichen Kapitalsteuer eine Steuer zum festen Satz von 45 Rappen auf 1'000 Franken des Eigenkapitals (Art. 68 Abs. 1), in jedem Falle aber mindestens 150 Franken.

Domizilgesellschaften haben ausserdem die Einkommenssteuer auf einem Teil des erzielten Reingewinnes zu entrichten, bei dessen Bemessung die Tatsache des Sitzes im Kanton Bern und dessen Bedeutung im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Gesamtunternehmens zu berücksichtigen ist.

Der Gewinn, den solche Gesellschaften daneben aus einer in der Schweiz selbst ausgeübten Handels-, gewerblichen oder industriellen Tätigkeit erzielen, ist in vollem Umfang zu versteuern.

SZ

*(Praxis)**Gemischte Gesellschaften*

1. Bei solchen Gesellschaften handelt es sich um Firmen, die zwar zum überwiegenden Teil die Voraussetzungen einer Domizilgesellschaft erfüllen (die Geschäftstätigkeit wickelt sich überwiegend im Ausland ab), andererseits doch in der Schweiz eine Geschäftstätigkeit mit eigenem Personal und in eigenen Büroräumen ausüben.
...
2. Der Ertrag aus der Geschäftstätigkeit im Ausland unterliegt in der Regel mit einem Viertel der ordentlichen Reingewinnbesteuerung zum Satze von 3 bis 5% pro Einheit. Der Rest ist steuerfrei.
3. Der aus dem Geschäft mit schweizerischen Unternehmen herstammende Reingewinn ist voll steuerpflichtig.
...

(aus Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung)

gestützt auf

§ 41 Abs. 1 StG

Juristische Personen, die nur Sitz im Kanton haben, entrichten, soweit sie nicht Erträge aus in der Schweiz getätigten Handelsgeschäften entgegennehmen, lediglich eine Kapitalsteuer von 0,4 bis 1%o vom Kapital und von den offenen Reserven. Dasselbe gilt für juristische Personen, deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an andern Unternehmen besteht. Stiftungen mit nichtwirtschaftlichem Zwecke entrichten eine Vermögenssteuer von 0,5 bis 3%o. In allen Fällen beträgt die Mindeststeuer 100 Franken. Das Finanzdepartement setzt innerhalb dieser Grenzen den Steuersatz fest.

ZG

(Praxis)

Gemischte Gesellschaften sind von ausländischen Kapitalgebern beherrschte Gesellschaften, die in der Schweiz eine beliebige Betriebstätigkeit ausüben können, sofern ihr Gewinn zu mindestens 80% aus ausländischen Quellen (für Handelsgesellschaften: von ausländischen Schuldnern) stammt.

Ordentlich besteuert wird der schweizerische Betriebsgewinn und 25% des ausländischen (Domizil-)Gewinns. Der restliche Auslandgewinn bleibt steuerfrei. Ein Abzug für ausländisches Grundeigentum oder Betriebsstätten entfällt.

Das Kapital wird ordentlich besteuert, soweit es aus nicht privilegiertem Ertrag oder durch Liberierung gebildet worden ist (Mischrechnung).

gestützt auf

§ 41 Abs. 1 StG

Juristische Personen, die nur Sitz im Kanton haben oder deren Zweck hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen besteht, entrichten nur eine Steuer vom Kapital von 0,5 bis 1,5%o, mindestens jedoch Fr. 300.– pro Jahr, ...

Der Steuersatz wird innerhalb dieser Grenzen von der Steuerverwaltung festgesetzt.

AR

Art. 2 Abs. 1 und 2 VBHD

Für Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, die ihren Wohnsitz nicht in der Schweiz haben, fallen ausser Betracht:

- a) für die Berechnung des nach Abzug eines allfälligen Vorausanteils steuerbaren Einkommens: das ausländische steuerbare Einkommen;
- b) für die Berechnung des steuerbaren Vermögens: die Aktiven, welche der Erzielung des Ausländertrages dienen.

Der Steuersatz richtet sich nach der Höhe des gesamten reinen Einkommens und des gesamten reinen Vermögens, wie sie sich nach den gesetzlichen Bestimmungen ergeben.

VD

Art. 59bis Abs. 1 und 2 StG

Les sociétés qui dépendent économiquement de l'étranger et dont l'activité commerciale ou industrielle s'exerce principalement ou exclusivement à l'étranger paient l'impôt sur le capital (capital-actions ou social, réserves ouvertes et latentes imposées ou formées de bénéfices imposables, si l'impôt sur le bénéfice était prélevé, au taux de 0,9%o. Elles paient l'impôt sur le bénéfice net pour une part déterminée en tenant compte de l'existence du siège de la société dans le canton et du rôle joué par ce siège.

Dans la mesure où ces sociétés ont accessoirement une activité commerciale ou industrielle en Suisse, le bénéfice résultant de cette activité est entièrement imposable.

*NE**Art. 69 Abs. 1 und 2 StG*

Les sociétés qui n'ont que leur siège sur territoire neuchâteloise et dont l'activité commerciale, industrielle ou agricole s'exerce exclusivement à l'étranger doivent un impôt égal au 0,5% de leur bénéfice et au 0,5‰ de leur capital versé et de leurs réserves apparentes.

Si ces sociétés exercent exceptionnellement dans le canton une activité commerciale, industrielle, financière ou agricole ou si elles sont propriétaires ou usufruitières d'un immeuble ou d'une part d'immeuble sis dans le canton ou encore d'une créance garantie par un gage grevant un tel immeuble ou part d'immeuble, elles sont imposables pour ces éléments-là, aux taux correspondant au revenu total et à la fortune totale, d'après les règles ordinaires prévenues par la présente loi.

*GE**(Praxis)*

...

La société qui entretiendra une exploitation à Genève exercera son activité principalement à l'étranger ...

De l'ensemble des rendements et bénéfices provenant de sources étrangères, il sera prélevé un précipt de 30% dont le montant sera imposé selon le droit commun.

L'impôt minimum ne pourra être inférieur à celui qui sera à un dixième du coût total des services au taux maximum.

(aus Wegleitung der Kantonalen Steuerverwaltung)

gestützt auf

Art. 65 StG

Les sociétés mentionnées à l'article 60 qui ont pour but exclusif l'administration de participations financières à d'autres entreprises établies hors du canton, ou dont le bénéfice provient uniquement d'entreprises affiliées, telles que trusts, holdings, ainsi que celles qui, tout en ayant leur siège dans le canton, n'y ont aucune activité, ne sont soumises qu'à un impôt annuel de 0,3‰ de leur capital versé et de leurs réserves.

*JU**Art. 85 Abs. 1–3 StG*

Les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives qui dépendent économiquement d'entreprises étrangères et exercent principalement ou exclusivement leur activité à l'étranger paient, au lieu de l'impôt ordinaire sur le capital, un impôt au taux fixe de 30 centimes par mille francs de capital propre. Ces sociétés acquittent en outre l'impôt sur le revenu pour une part du bénéfice net réalisé, laquelle est déterminée en tenant compte de l'existence du siège dans le Canton et du rôle qu'il joue dans le cadre de l'activité de l'entreprise générale.

Le bénéfice que pareilles sociétés réalisent accessoirement en exerçant en Suisse même une activité commerciale, artisanale ou industrielle est entièrement imposable.

*dd) Hilfsgesellschaften**LU**§ 2 Abs. 1 StEV*

Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit im Kanton Luzern ausschliesslich oder vorwiegend nur in Dienstleistungen oder Hilfsfunktionen für ihnen nahestehende ausländische Unternehmen besteht, gewährt der Regierungsrat Steuererleichterungen nach Massgabe folgender Bestimmungen:

- a) Auf Einkommen aus der Beteiligung an andern Unternehmen wird keine Gewinnsteuer erhoben;
- b) Einkommen aus Geschäftstätigkeit mit schweizerischer Kundschaft unterliegt der ordentlichen Gewinnsteuer gemäss § 53 des Steuergesetzes zum Steuersatze, der auf dem Gesamteinkommen zur Anwendung käme;
- c) Auf den übrigen Einkommen wird eine feste, vom Steuerfuss unabhängige Gewinnsteuer von 4% erhoben;
- d) Das einbezahlte Kapital und die Reserven unterliegen der ordentlichen Kapitalsteuer gemäss § 54 des Steuergesetzes.

NW

§ 3 StEV

Domizil- und Hilfsgesellschaften, die im Kanton ihren Sitz haben, ohne eine Geschäftstätigkeit auszuüben, entrichten lediglich eine Steuer vom einbezahlten Kapital.

Hilfsgesellschaften ausländischer Unternehmen, die im Kanton Hilfstätigkeiten für ihre ausländischen Unternehmen ausüben, entrichten zudem auf den Gewinnen, welche auf die ausländischen Umsätze entfallen, eine fixe Reingewinnsteuer.

FR

Art. 96 Abs. 1 StG

Sont soumises à un impôt sur le capital social aux taux fixés par le Conseil d'Etat les sociétés:

- a) ...
- b) ...
- c) qui sont au service d'entreprises étrangères (sociétés de service ou sociétés auxiliaires).

Art. 97 Abs. 2 StG

Si les sociétés mentionnées à l'art. 96 al. 1 litt. b et c acquièrent des revenus en exerçant en Suisse une activité commerciale, industrielle ou artisanale, elles acquittent en outre, selon les règles des art. 83 à 86, l'impôt sur le bénéfice pour une part du rendement net réalisé. Dans ce cas, la part au bénéfice se détermine en tenant compte de l'existence du siège dans le canton et du rôle joué par ce siège dans le cadre de l'activité générale de l'entreprise.

BS

§ 77a Abs. 2 StG

Anonyme Erwerbsgesellschaften ohne eigene Handels- oder Fabrikationstätigkeit, die nur Hilfsfunktionen für ihnen nahestehende, ausländische Unternehmen ausüben, zahlen nur 1/10 der ordentlichen Ertragssteuer, mindestens aber die normale Ertragssteuer auf demjenigen Gewinn, der sich bei geschäftsmässig angemessener Entschädigung für die im Kanton ausgeübte Tätigkeit ergäbe, sowie die ordentliche Kapitalsteuer und die Grundtaxe.

SH

Art. 55b Abs. 3 und 4 StG

Hilfsgesellschaften entrichten die Gewinnsteuer auf einem Teil des erzielten Reingewinnes. Bei der Bemessung dieses Teils ist die Tatsache des Sitzes im Kanton und dessen Bedeutung im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Gesamtunternehmung zu berücksichtigen. Auf unbewegliches Vermögen findet zudem Art. 55 Abs. 4 sinngemäss Anwendung.

Hilfsgesellschaften sind juristische Personen ohne eigene Handels- oder Fabrikationstätigkeit, die nur Hilfsfunktionen für ihnen nahestehende, ausländische Unternehmen ausüben.

TI

Art. 88 Abs. 1 und 2 StG

Le società di capitali e le cooperative che non hanno un'attività commerciale o di fabbricazione nel Cantone e che vi esplicano solo una funzione ausiliaria in favore di società estere dalle quali

dipendono e con le quali sono legate economicamente pagano la normale imposta sul capitale e le riserve.

L'imposta sull'utile è prelevata su un importo corrispondente ad un adeguato indennizzo, giustificato dall'uso commerciale, per l'attività svolta nel Cantone.

c) Anwendung der Bestimmungen

aa) Privileg für "reine" Domizilgesellschaften

aaa) Kantone mit enger Auslegung

Auf die enge Auslegung der Voraussetzungen für das Domizilprivileg deutet bereits die regelmässig wiederkehrende Formulierung, dass die Gesellschaft im Kanton nur ihren Sitz haben, eine Geschäftstätigkeit jedoch weder hier noch in der übrigen Schweiz ausüben dürfe. Die Formulierung allein gibt allerdings, wie wir schon im Zusammenhang mit den Abgrenzungsfragen festgestellt haben, zu wenig Aufschluss über die Handhabung durch die Praxis. Eindeutig lässt sich die Grenze dort ziehen, wo nach der Praxis überhaupt keine Büros oder Angestellte erlaubt sind, wie dies beispielsweise das Handbuch der *Urner* Steuerverwaltung vorschreibt¹⁰⁸. Die Tätigkeit einer solchen Gesellschaft, oft "Briefkastenfirma" genannt, beschränkt sich auf die Verwaltung ihrer selbst, mithin auf die Abhaltung der Generalversammlung, Buchführung, Abfassung der Steuererklärung u.ä., welche Tätigkeiten erst noch einer Drittperson, beispielsweise einem Anwalt, zu übertragen sind. Laut Auskunft der Steuerverwaltung kann auch in *SO* nur solchen Gesellschaften das Privileg zuerkannt werden. Dem gesetzlichen Wortlaut nach müsste dasselbe gelten in *TG* und *TI*, wo zumindest keine gegenteilige Praxis hat in Erfahrung gebracht werden können. Die Gesetzesbestimmung von *AG* ist nach ihrem Wortlaut ebenfalls dieser Gruppe zuzuordnen. Da sie aber erst seit 1. Januar 1985 in Kraft steht, lässt sich über deren Anwendung noch nichts aussagen.

Dass eine DLG diese Voraussetzungen nicht erfüllt, braucht nicht mehr erläutert zu werden. In diesen Kantonen wird sie daher stets ordentlich besteuert. Welcher Art die Steuererleichterung ist, kann daher ebenfalls dahingestellt bleiben.

¹⁰⁸ Selbst wenn dieses im übrigen unter Geschäftstätigkeit nur "Wareneinkauf und -verkauf oder Produktion" versteht, was Raum lassen würde für Vermittlungs- und andere Tätigkeiten. Ohne Büros und Angestellte ist dergleichen schwerlich möglich.

bbb) Kantone mit weiter Auslegung

α) Grundsätzliches

Zu dieser Kategorie möchten wir jene Kantone zählen, deren gesetzliche Regelung sich weitgehend mit Art. 31 Abs. 3 StHGE deckt, sowie jene, die trotz eng formulierten Domizilprivilegs nach der Praxis eine beschränkte Geschäftstätigkeit, ein oder zwei Büros mit wenigen Angestellten zulassen. Gemeinsam ist diesen Normen, dass die erlaubte Geschäftstätigkeit über bloss Selbstverwaltung hinausgehen kann, jedoch *jede Handels- oder Produktionstätigkeit in der Schweiz ausschliesst*. Daneben sind kantonal verschiedene Ausformungen möglich, so die Bedingung ausländischen Wohnsitzes der Aktionäre¹⁰⁹ oder das Verbot schweizerischen Grundeigentums¹¹⁰. Für die Einordnung in diese Kategorie sind solche Abweichungen vom Grundsatz indes nicht entscheidend.

Die Voraussetzungen für die Erteilung des Privilegs und die Steuerfolgen lassen sich somit stellvertretend für die kantonalen Bestimmungen am Beispiel von Art. 31 Abs. 3 und 4 StHGE erläutern. Da die Bestimmung fast wortgetreu in § 50bis ZH-StG Eingang gefunden hat, halten wir uns an die zürcherische Auslegung, die auch als bislang einzige kommentiert worden ist.

β) Kanton Zürich

Das "Hilfsblatt E für Verwaltungsgesellschaften im Sinne von § 50bis des Steuergesetzes" setzt die Akzente zur Beurteilung, was als Verwaltungstätigkeit und was als Geschäftstätigkeit zu gelten hat. Der Verwaltungstätigkeit werden nebst der Verwaltung eigenen Vermögens auch Funktionen wie Verwertung immaterieller Rechte, Vermittlung von Know-how, Fakturierung, Inkasso zugerechnet, wenn sie keinen eigentlichen Bürobetrieb und keinen grösseren Personaleinsatz in der Schweiz erfordern. Demgegenüber erscheinen als Geschäftstätigkeit Akquisition, Marktuntersuchungen, Handels- und Agententätigkeit, Beratungs- und Werbefunktionen, Geschäftsführung von Konzerngesellschaften¹¹¹.

Entsprechend den Motiven für die Einführung eines Domizilprivilegs: Stärkung der fiskalischen Konkurrenzfähigkeit des Kantons einerseits, unilaterale Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung anderseits¹¹², sollen Einkünfte mit starker *wirtschaftlicher Affinität zum Ausland* nur insoweit besteuert werden, als die Verwaltungstätigkeit im Kanton zu ihrer Erzielung beigetragen hat, mindestens jedoch mit einem Anteil von 10% zum ordentlichen Tarif¹¹³. Es wird danach

109 BL.

110 BL, SG.

111 Hilfsblatt "E"; ZSFR N 11 zu § 50bis StG.

112 Vgl. Antrag des Regierungsrates vom 11. März 1981, Weisung A 1981, 868 = Separatdruck 168; ZSFR N 4 zu § 50bis StG.

113 § 50 Abs. 1 lit. c StG.

gefragt, zu welchem Teil die ausländischen Einkünfte tatsächlich in der Schweiz erwirtschaftet worden sind¹¹⁴.

Die Erträge aus *schweizerischer Quelle*, also vornehmlich die Vergütungen von in der Schweiz ansässigen Schuldner und die Erträge aus schweizerischen Liegenschaften, unterliegen dagegen in vollem Umfange der ordentlichen Steuer¹¹⁵.

Erträge aus wesentlichen Beteiligungen sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen bleiben steuerfrei. In dieser Hinsicht ist die Verwaltungsgesellschaft sogar bessergestellt als die Holding und die Beteiligungsgesellschaft, deren Kapitalgewinne nicht privilegiert werden¹¹⁶. Verlustüberschüsse dieser Ertragsgruppe sind mit den anderen Gruppen nicht verrechenbar.

Mit Bezug auf die Anwendung von § 50bis StG auf *DLG* ist festzuhalten, dass deren Funktionen typischerweise über die als Verwaltungstätigkeit anerkannten Funktionen hinausgehen. § 50bis ist im übrigen offensichtlich nicht auf *DLG* zugeschnitten, weil deren Einnahmen von der Konzernplanung her nur dazu bestimmt sind oder sein sollten, die in der Schweiz geschaffene Wertschöpfung abzugelten. Laut Kommentar dürfte aber eine schweizerische Wertschöpfung von 30–40% des Auslandertrags bereits genügen, um die privilegierte Besteuerung gänzlich auszuschliessen¹¹⁷. Eine Privilegierung des Ertrags von *DLG* ist auch deshalb nicht dringend, weil Dienstleistungsentgelt kaum mit ausländischer Quellensteuer vorbelastet ist, eine diesbezügliche Doppelbesteuerung somit nicht eintritt. Hier soll wiederum nicht von jenen *DLG* gesprochen werden, die sich als Folge der Zuweisung übermässigen Entgelts den Domizilgesellschaften annähern.

γ) Andere Kantone

Eine fast gleichlautende Regelung wie *ZH* kennt *AI*. Im übrigen sind an dieser Stelle jene Kantone zu erwähnen, deren Domizilprivileg nach der Praxis eine beschränkte Geschäftstätigkeit im Sinne der zuvor beschriebenen Verwaltungstätigkeit verträgt. Es sind dies *OW*, *GL*, *BL*, *SG*, *GR* und *VS*.

SG und *GR* legen das Verbot der Geschäftstätigkeit, wie entsprechenden Einkünften zu entnehmen ist, gleich aus wie *ZH*. *OW* lässt sogar, einer Auskunft nach zu schliessen, Tätigkeiten wie Marktuntersuchung, Werbemassnahmen, Qualitätskontrolle u.ä. als privilegierte Funktionen zu^{117a}. *VS* schliesst in Art. 92 StG jede

114 Reich 558; ZSFR N 30 zu § 50bis StG.

115 § 50bis Abs. 1 lit. b StG.

116 Im Rahmen der Holding freilich gleichwohl, wenn die Beteiligungserträge überwiegen; vgl. vorn 34.

117 ZSFR N 31 zu § 50bis StG.

117a Darüber hinaus scheint in *OW* die Praxis zu herrschen, inländische Geschäftstätigkeit generell zuzulassen und den Ertrag daraus bis zur Höhe von 20% freizustellen. Damit rückt das Domizilprivileg in die Kategorie der *gemischten Gesellschaften* (Ausführungen von K. Bättig am Weiterbildungsseminar im Steuerrecht an der HSG St. Gallen vom 14.–16. April 1986). Da aber die rechtspolitische Entwicklung in *OW* nach der Aufdeckung illegal gewählter Steuererleichterungen sich vorderhand nicht absehen lässt,

Geschäftstätigkeit mit in der Schweiz ansässigen Kunden und Lieferanten aus, was darauf hinausläuft, dass in der Schweiz nur Verwaltungstätigkeit möglich ist, soll das Privileg gewährt werden können. In *GL* darf laut Art. 49 StG eine Domizilgesellschaft im Kanton "kein aktives Gewerbe" betreiben, ist aber befugt, Büros zu unterhalten, insbesondere zwecks Kapitalverwaltung oder Lizenzverwertung. Das sind nach dem Gesagten eindeutige Verwaltungsfunktionen. Auch die Praxis von *BL* verlangt, dass die Gesellschaft "keine aktive Geschäftstätigkeit" entfaltet, womit vorwiegend Handel und Produktion ausgeschlossen sind¹¹⁸. Ausser Verbot von Grundeigentum bestehen keine Kriterien für eine Beschränkung der Betriebsanlagen.

Die *Steuerfolgen* sind in diesen Kantonen nicht einheitlich. Die Freistellung des Ausländertrags überwiegt allerdings¹¹⁹. *AI* besteuert diesen wie ZH nach Massgabe der Bedeutung der inländischen Verwaltungstätigkeit, mindestens zu 10%. *GL* erhebt eine auf insgesamt 30% begrenzte Steuer vom Reinertrag, direkte Bundessteuer inbegriffen; die Privilegierung geht damit nicht sehr weit.

Inwieweit diese Kantone auch *DLG* das Privileg einräumen, hängt vom Ausmass der zugelassenen Geschäftstätigkeit ab. So dürften sie in den Kantonen OW und BL am ehesten privilegiert behandelt werden, wogegen sie in den übrigen Kantonen an den für ZH dargestellten Massstäben gemessen werden dürften. Dort wird also insbesondere das Ausmass der in der Schweiz geschaffenen Wertschöpfung im Vergleich zur ausländischen und damit einhergehend die Zusammensetzung des Ertrags zu berücksichtigen sein. Erforderlich wäre ein Überwiegen ausländischer Erträge. Letztlich ist stets auf den konkreten Fall abzustellen; allgemeine Beurteilungen sind hier nicht geeignet.

ccc) Kantone mit Privileg für gemischte Gesellschaften

Kennzeichen der gemischten Domizilgesellschaft ist, dass sie zwar hauptsächlich im Ausland tätig ist, jedoch im Kanton ein Gewerbe ausübt, das über blosses Verwaltungstätigkeit im Sinne der zuvor erwähnten hinausgeht. Voraussetzung ist aber, dass sich die Inlandtätigkeit im Vergleich zur Auslandtätigkeit geringfügig ausnimmt. Im übrigen bestehen keine Beschränkungen. Immerhin wird unter der Voraussetzung der überwiegenden Auslandtätigkeit in der Schweiz kaum ein Betrieb mit zahlreichen Büroräumen und Angestellten möglich sein.

Stadler reiht zwar auch jene Kantone in die Kategorie des gemischten Domizilprivilegs ein, die Einkünfte aus schweizerischem *Grundeigentum* ordentlich, den Ausländertrag privilegiert besteuern, so VS und NE¹²⁰. Im heutigen Zeitpunkt

halten wir uns an den Gesetzestext und die daraus hergeleitete Einteilung in die Gruppe der reinen Domizilgesellschaften. Vgl. auch die Ausführungen hinten 112.

118 Auskunft vom 2. September 1982.

119 OW, BL, SG, VS.

120 Stadler 64.

müsste man die Liste dieser Kantone noch verlängern etwa um ZH, AI, welche den Liegenschaftsertrag im Rahmen des Domizilprivilegs ebenfalls ordentlich besteuern¹²¹. Zieht man aber die Grenze enger nur um jene Kantone, die in der Schweiz einen eigentlichen *Betrieb* erlauben, kann der wesentliche Unterschied besser herausgeschält werden. Dieser nämlich liegt u.E. darin, dass nicht nur Verwaltungs- oder Hilfstätigkeit im Inland erlaubt ist, sondern gar *Handel und Produktion*, immer vorausgesetzt, dass sich der wirtschaftliche Schwerpunkt der Unternehmung nach wie vor im Ausland befindet. In dieser Form ist das Privileg erstmals von der Praxis der Kantone SZ und ZG her bekanntgeworden¹²². Mittlerweile kann auch die Praxis der Kantone AR¹²³ und GE¹²⁴ dahin gedeutet werden, dass sie einer Gesellschaft trotz untergeordneter Betriebstätigkeit im Kanton das Privileg gewähren.

Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen werden aber auch in BE¹²⁵, VD¹²⁶ und JU¹²⁷ gemischte Gesellschaften privilegiert. Auch NE¹²⁸ anerkennt eine Geschäftstätigkeit im Kanton trotz des Grundsatzes, dass eine solche ausschliesslich im Ausland vor sich zu gehen hat, was aus dem Zusatz geschlossen werden muss, dass "ausnahmsweise" erzielte Einkünfte aus schweizerischer Quelle der ordentlichen Steuer unterliegen.

Nach der bisherigen Praxis steht inländische Geschäftstätigkeit offenbar auch in OW einer Privilegierung nicht entgegen^{128a}.

Die *Steuerfolgen* sehen für gemischte Gesellschaften ähnlich aus wie für Domizilgesellschaften nach Muster von Art. 31 Abs. 3 StHGE. Der Ertrag wird entsprechend der Aufspaltung in Domizil- und Betriebsfunktion besteuert. Dabei wird der auf die Domizilfunktion entfallende *Auslandgewinn* nicht oder nur zu einem Teil besteuert. Steuerfrei bleibt er in AR. In den übrigen Kantonen wird er teilweise

121 Vgl. ZSFR N 22 zu § 50bis StG unter Bezugnahme auf Ziff. 277bis lit. b DA.

122 Stadler 64.

123 Dem Wortlaut von Art. 49 AR-StG i.V.m. Art. 2 HDV nach gilt diese Bestimmung für "Aktiengesellschaften ..., die ihren Wohnsitz nicht in der Schweiz haben ...". Damit ist aber nicht der Sitz gemeint, was sinnlos wäre, weil dann ohnehin keine Steuerpflicht in der Schweiz bestünde, sondern der *wirtschaftliche Mittelpunkt* der Unternehmung. Man hat damit das "englische Modell" der gemischten Gesellschaft übernehmen wollen (Auskunft der Steuerverwaltung vom 19. Juli 1982).

124 Vgl. die Wegleitung der Kantonalen Steuerverwaltung zu Art. 60 ff. StG a.a.O., B.VII.7.b; vorausgesetzt ist eine ausländische Beherrschung.

125 Art. 71a Abs. 3 StG.

126 Art. 59bis Abs. 2 StG. Altorfer, 32, und Stadler, 65, rechnen die Regelungen von BE und VD den Hilfsgesellschaften zu. Als solche dürften sie aber, verglichen mit dem "reinen" Muster der Hilfsgesellschaft etwa nach Vorbild der Bestimmungen von BS und SH (s. vorn 93 und, zur Abgrenzung von gemischten Gesellschaften, 101), in der Schweiz keine Handels- oder Produktionstätigkeit ausüben. Das wird aber durch die erwähnten Bestimmungen gerade nicht ausgeschlossen. Zumindest sollte nebst dem Ausland(domizil-)ertrag und dem Ertrag aus schweizerischer Geschäftstätigkeit auch von *Hilfstätigkeit* die Rede sein, die des Privilegs ebenfalls teilhaftig würde; das ist nicht der Fall.

127 Art. 85 Abs. 2 StG.

128 Art. 85 Abs. 3 StG.

128a Vgl. vorn FN 117a.

besteuert, entweder nach der Bedeutung des Sitzes im Kanton¹²⁹ oder zu einem festen Ansatz¹³⁰. Die Formel, dass der Auslandgewinn nach der Bedeutung des Sitzes im Kanton zu besteuern sei, legt die Praxis beispielsweise so aus, dass 5–30% davon steuerbar sind¹³¹. Der *schweizerische Betriebsgewinn* dagegen unterliegt in allen Kantonen der ordentlichen Besteuerung, mit Ausnahme von OW, wo selbst dieser bis zur Höhe von 20% von der Steuer befreit zu werden scheint^{131a}.

Kann nun der DLG das Privileg für gemischte Gesellschaften eingeräumt werden? Den erhaltenen Auskünften nach zu schliessen muss dies bejaht werden. Der Grund mag darin erblickt werden, dass gemischten Gesellschaften allgemein ein Geschäftsbereich, sogar Handel und Produktion, zugestanden wird, der mit der ursprünglichen Domizilidee nichts mehr gemein hat, und dass der Ertrag hieraus ohnehin der ordentlichen Steuer unterliegt. Nun ist aber nicht zu verkennen, dass diese Aufspaltung in Domizil- und Betriebsgewinn stets nur dann möglich sein sollte, wenn das *wirtschaftliche Schwergewicht der Gesellschaft im Ausland* liegt, der Auslandsertrag den schweizerischen somit deutlich übertrifft. Denn sonst müsste konsequenterweise jeder Auslandertrag, gleichgültig, um was für eine Gesellschaft es sich handelt, privilegiert werden. Das ist aber nicht der Sinn und auch nirgends in dieser Form verwirklicht.

Wir haben bereits verschiedentlich festgestellt, dass die DLG ihren wirtschaftlichen Mittelpunkt in der Schweiz hat. Ihr Ertrag hat, mag er auch aus ausländischer Quelle stammen, eine Affinität zum schweizerischen Sitz und gilt schweizerische Wertschöpfung ab. Er ist demnach nicht als Auslandertrag im Sinne eines Domizilertrags zu qualifizieren. Ob eine DLG unter die Kategorie der gemischten Gesellschaften fällt, ist deshalb nach denselben Kriterien zu beurteilen, wie sie für reine Domizilgesellschaften gelten: Übt sie in der Schweiz eine der Vermögensverwaltung ähnliche Tätigkeit aus, ist das Privileg vertretbar. Das ist aber für DLG gerade nicht charakteristisch.

Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass DLG das Privileg beanspruchen können, bleibt offen, ob sich die Privilegierung auch tatsächlich auf den Dienstleistungsertrag bezieht oder ob die Meinung besteht, dass nur echter Domizilertrag, beispielsweise Lizenzvergütungen, die der DLG nebst dem zufließen, privilegiert ist. So scheint es in SZ beurteilt zu werden, wo auf Anfrage betont wurde, dass DLG das Privileg nur dann beanspruchen könnten, wenn der Auslandertrag überwiege¹³². Dann geniessen aber echte DLG kein Privileg, weil es, wie erwähnt, gerade nicht zur Aufgabe von DLG gehört, solche Einnahmen zu erzielen. Es ist nach dem Gesagten nicht möglich, auf die Frage der Anwendbarkeit des gemischten Privilegs

129 BE, VD, JU.

130 SZ: 3–5% von 25% des Auslandgewinns; ZG: ordentlicher Satz von 25% des Auslandgewinns; NE: 0,5%. GE: ordentliche Steuer von 30% "préciput", 9% vom Rest; die Ertragssteuer muss aber mindestens jener von 10% der Selbstkosten entsprechen; vgl. vorn 86 FN 107.

131 Auskunft BE vom 14. Juli 1982.

131a Vgl. vorn FN 117a.

132 Auskunft vom 13. Juli 1982.

auf DLG eine allgemeine Antwort zu geben. Zu viele Unwägbarkeiten würden ihr anhaften. Eine Beurteilung im konkreten Fall erscheint unentbehrlich. Dass aber eine Privilegierung des Dienstleistungsertrags der Idee des gemischten Domizilprivilegs fremd ist, erhellt bereits aus den vorstehenden Ausführungen und wird hinten noch näher begründet¹³³.

ddd) Kantone mit Privileg für Hilfsgesellschaften

Hier sind jene Kantone zu nennen, deren Steuergesetze die Hilfsgesellschaft bzw. Unternehmen mit Dienstleistungs- oder Hilfsfunktionen *ausdrücklich* privilegieren. Ausser einem kennen sie daneben alle noch ein Privileg für reine Domizilgesellschaften; da jedoch für DLG, wenn überhaupt, nur ein möglichst weit gefasstes Privileg in Frage kommen kann, braucht uns hier nur das Hilfsgesellschaftsprivileg zu beschäftigen.

*LU*¹³⁴, *NW*¹³⁵, *FR*¹³⁶ und *SH*¹³⁷ gewähren ein unbedingtes, *BS*¹³⁸ ein bedingtes Steuerprivileg. *TI* erwähnt wohl auch die "società ausiliarie", jedoch nicht, um sie zu privilegieren, sondern um eine angemessene Besteuerung im Sinne der KS Nrn. 14 und 24 EStV sicherzustellen. Wir können auf S. 94 f. verweisen.

Der Unterschied zu den *Domizilgesellschaften* liegt darin, dass nicht bloss Verwaltungstätigkeit, sondern grundsätzlich sämtliche als Hilfstätigkeiten bezeichneten Funktionen im Kanton erlaubt sind. Dass sich diese Funktionen mit sämtlichen möglichen Dienstleistungen decken müssen, machen die Gesetzestexte von *LU* und *FR* klar, indem sie nicht nur von "Hilfstätigkeit", sondern auch von "Dienstleistung" sprechen. Die Praxis der freiburgischen Steuerbehörden macht denn hierin auch keinen Unterschied¹³⁹. Auch die Praxis von *NW* ist so zu deuten. *BS* und *SH* dagegen erwähnen nur Hilfs-, keine Dienstleistungsfunktionen. Grüniger/Studer bemerken zwar, dass als Hilfsfunktion jede Teilfunktion zu betrachten sei, solange nur "Idee, Planung, Risiko und Ausführung" überwiegend im Ausland lägen¹⁴⁰. Das würde sämtliche Arten von Dienstleistungen einschliessen. Die folgende Aufzählung "typischer Hilfsfunktionen" widerspricht dem aber, da "die Buchführung, die Fakturierung oder das Inkasso" lediglich den untergeordneten Hilfsfunktionen bzw. Verwaltungsfunktionen zuzurechnen sind. Die Praxis von *BS* tendiert aber eher dazu, sämtliche Arten von Dienstleistungen, also auch Marktbeobachtung, Forschung und Entwicklung, privilegiert zu behandeln¹⁴¹. Ob *SH*

133 Hinten 103 f.

134 § 2 StEV.

135 § 3 StEV.

136 Art. 96 lit. c StG.

137 Art. 55b Abs. 3 StG.

138 § 77a Abs. 2 StG.

139 Auskunft vom 15. Oktober 1984.

140 Grüniger/Studer 495.

141 Auskunft vom 12. Juli 1982.

den erst jüngst eingeführten Artikel für Hilfsgesellschaften gleich auslegt, ist nicht bekannt. Sinnvoll wäre dies jedoch, da sonst kein Grund bestanden hätte, die Hilfsgesellschaften neben den Domizilgesellschaften besonders zu erwähnen.

Überwiegender Auslandertrag ist nach den Gesetzestexten nicht gefordert. Die Praxis von *FR* verlangt indes, dass die "Quelle der Erträge jedenfalls im Ausland liegen" müsse¹⁴². Ob damit auch eine wirtschaftliche Affinität der Einkünfte zum Ausland gemeint ist, darf bezweifelt werden, da die Ausübung einer Hilfstätigkeit, zumindest wenn sie qualifizierter Art ist, stets eine Beziehung zum Sitzland, nicht zur Quelle des Entgelts, schafft. Auch wäre sonst nicht einzusehen, weshalb das Privileg auf Hilfsfunktionen beschränkt wird, statt es auch für Geschäftsfunktionen mit überwiegendem Auslandertrag zuzulassen. Stets muss es sich aber nach den Gesetzestexten um Dienstleistung zugunsten einer ausländischen, nach drei Gesetzen einer "nahestehenden ausländischen" Unternehmung handeln.

Von den *gemischten Gesellschaften* heben sich die Hilfsgesellschaften nach den Legaldefinitionen dadurch ab, dass zwar alle Dienstleistungsfunktionen, jedoch keine Handels- oder Produktionstätigkeit in der Schweiz erlaubt sind. Ausdrücklich erwähnen dies die Steuergesetze von *BS* und *SH*. Die Praxis von *BS* toleriert allerdings eine ausserhalb blosser Hilfsfunktion stehende Inlandtätigkeit, sofern deren Ertrag 10% des gesamten Unternehmensertrags nicht übersteigt¹⁴³. Von Gesetzes wegen zulässig ist "Geschäftstätigkeit mit schweizerischer Kundschaft" in *LU*. Auch die Praxis von *NW* scheint der in der Schweiz ausgeübten Betriebstätigkeit keine engen Grenzen zu setzen, wenn selbst Gesellschaften, die sich für sog. Dreiecksgeschäfte, d.h. Import zu unteretzten, Export zu übersetzten Preisen, zur Verfügung halten, das Privileg für Hilfsgesellschaften in Anspruch nehmen können¹⁴⁴. Art. 97 Abs. 2 *FR-StG* lässt in der Schweiz ausgeübte "activité commerciale, industrielle ou artisanale" gar ohne irgendwelche Einschränkungen mit Bezug auf deren Umfang zu; die Praxis setzt jedoch eine Grenze dort, wo die Erträge daraus mehr als 20% der gesamten Einnahmen erreichen; diesfalls wird das Privileg abgelehnt¹⁴⁵. In den letzten drei Kantonen ist demnach, soll die Beschränkung auf Hilfsgesellschaften überhaupt sinnvoll sein, nicht nur zwischen Ausland- und Inlandertrag, sondern zudem zwischen *privilegierter* und *nicht privilegierter Inlandtätigkeit* zu unterscheiden, nämlich zwischen *Hilfsfunktion* und *Geschäftstätigkeit*. Würde diese Trennung nicht gemacht, könnte sonst auf die Nennung der Hilfsgesellschaft verzichtet und statt dessen einfach die gemischte Gesellschaft privilegiert werden.

Die *Steuerfolgen* gleichen jenen für gemischte Gesellschaften. Sie bestehen in der Freistellung¹⁴⁶ oder in der teilweisen Besteuerung des Dienstleistungsgewinns, sei es nach Bedeutung des Sitzes oder zu einem festen Ansatz¹⁴⁷. Wo schweizerische Geschäftstätigkeit erlaubt ist, wird sie ordentlich besteuert, in *FR* allerdings nur

142 Auskunft vom 15. Oktober 1984.

143 Auskunft a.a.O.

144 Auskunft vom 27. September 1982.

145 Auskunft vom 15. Oktober 1984.

146 *FR*.

147 *LU*, *NW*, *BS*, *SH*.

nach Massgabe der Bedeutung des schweizerischen Sitzes, wenigstens soweit das Entgelt aus ausserkantonalen Quellen stammt; freiburgischer Ertrag dagegen wird ordentlich besteuert¹⁴⁸. Als *bedingt* ist das Privileg in BS deshalb zu bezeichnen, weil es nur zur Anwendung gelangt, wenn ein bestimmter Mindestertrag erzielt wird. Bis dahin ist die ordentliche Steuer geschuldet¹⁴⁹.

Da dieses Privileg sich gerade an DLG wendet, stellen sich grundsätzlich keine Fragen über dessen Anwendbarkeit. Denkbar ist immerhin, dass der Kreis der privilegierten Dienstleistungen im Einzelfall nicht überall gleich weit gezogen wird; das ist im Einzelfall zu entscheiden.

3. Minimalsteuer

Bisweilen drückt der ausgewiesene Reinertrag nicht die wahre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens aus. Die Unternehmung ist zwar *gewinnfähig*, aber *nicht gewinnstrebig*. In solchen Fällen bildet der Reinertrag nicht den geeigneten Anknüpfungspunkt für die Veranlagung der Ertragssteuer. Acht Kantone¹⁵⁰ tragen diesem Umstand dadurch Rechnung, dass sie anstelle der geringeren Ertrags- und Kapitalsteuer eine *Minimalsteuer* erheben, die von den *Bruttoeinnahmen*¹⁵¹ statt vom Reinertrag berechnet wird.

Aus fiskalischer Sicht stellen sich die Probleme bei DLG ähnlich wie bei diesen sog. nichtgewinnstrebrigen Unternehmungen allgemein, wenigstens soweit DLG betroffen sind, deren Leistungen unzureichend entschädigt werden. Dann erman- geln sie ebenfalls eines aussagekräftigen Reinertrags zur Bemessung der Ertrags- steuer. Die analoge Anwendung der Minimalsteuer auf DLG erscheint daher nicht ausgeschlossen.

An dieser Stelle geht es nicht um die Frage, ob die Übertragung der Minimal- steuer auf den Bereich der DLG gerechtfertigt ist; ihr soll später nachgegangen werden¹⁵². Dagegen interessiert, ob die Minimalsteuer nach der Veranlagungspraxis der betreffenden Kantone tatsächlich auf die DLG angewandt wird. Die Antworten auf die entsprechende Frage können so zusammengefasst werden, dass dies mit Aus- nahme eines Kantons nicht geschieht. Einzig in OW zieht man die Anwendung der Minimalsteuer auf DLG wenigstens insoweit in Betracht, als dieser nicht das Domizil- privileg gewährt werden kann. In den übrigen Kantonen, die sich hierzu überhaupt geäußert haben, sieht man hingegen von einer analogen Anwendung ab. Der Grund dürfte darin liegen, dass mit der Minimalsteuer gezielt nur jene Unternehmungen

148 Auskunft vom 15. Oktober 1984.

149 Vgl. vorn 85.

150 OW, NW, FR, SH, AI, VD, VS, NE. In SZ steht dem Kantonsrat die Kompetenz zur Ein- führung der Minimalsteuer zu, von der er allerdings bis heute keinen Gebrauch gemacht hat.

151 In VD zusätzlich vom investierten Kapital (Art. 64, 65 StG).

152 Hinten 161 ff.

erfasst werden sollen, die den ursprünglichen Anlass dazu gaben: die Unternehmungen des Detailhandels und innerhalb dieser die Grossgenossenschaften, deren Gewinnausweis im Verhältnis zur Belastung des Gemeinwesens als zu gering erschien. Nicht auszuschliessen sind aber auch Gründe der Opportunität¹⁵³.

C. Kritische Würdigung der Privilegierung von DLG

Die KS Nrn. 14 und 24 der EStV machen deutlich, dass DLG gegenüber schweizerischen Betriebsgesellschaften nicht deswegen steuerlich bevorteilt werden dürfen, weil sie auslandbezogen sind. In der Tat ist es widersprüchlich, ihnen ein mit der Domizilfunktion begründetes Privileg zu gewähren, obwohl sie keine Domizilfunktion zu erfüllen haben, sondern im Auftrag ihrer ausländischen Partner dafür eine echte Gegenleistung erbringen und damit in der Schweiz einen wirtschaftlichen Mittelpunkt begründen. Wenn nach Meinung namhafter Autoren das Domizilprivileg an sich schon verfassungsrechtliche Bedenken weckt, weil der Auslandsertrag von Domizilgesellschaften die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ebenso erhöhe wie inländischer Betriebsertrag, müssen erst recht Zweifel angemeldet werden, wenn eine Privilegierung der DLG in Frage steht.

Wo DLG den gemischten Gesellschaften gleichgestellt werden, verkennt man, dass letztere die Vorzugsbehandlung deshalb geniessen, weil sie für ihren zur Hauptsache aus dem Ausland stammenden Ertrag keine erkennbare Gegenleistung erbringen, sondern gleichsam blosser Nutzniesser der Arbeit ihrer ausländischen Beherrscher sind. Wenn sie daneben in der Schweiz eine bescheidene Infrastruktur unterhalten, um daselbst einen lediglich geringfügigen Ertrag abwerfende Geschäftstätigkeit auszuüben, kann dies angesichts des überwiegenden Auslandsertrags um so eher angehen, als der schweizerische Ertrag regelmässig der ordentlichen Besteuerung unterworfen wird. Obwohl die DLG ebenfalls mit bescheidenen Einrichtungen auskommt, ist der Vergleich mit der gemischten Gesellschaft aber fehl am Platz, weil der von ihr erzielte, vom Ausland stammende Ertrag kein blosser Nutzniesserertrag, sondern Entgelt für in der Schweiz verrichtete Arbeit ist.

Man erhält so den Eindruck, dass Gesellschaften, die nach aussen hin allgemein wenig in Erscheinung treten, weil sie nur geringe Betriebstätigkeit entfalten oder keinen Kontakt durch Geschäftsabschlüsse mit Dritten pflegen, in den Genuss des Domizilprivilegs kommen sollen; wo sie zur Hauptsache tätig sind, ob in der Schweiz oder im Ausland, scheint demgegenüber nicht berücksichtigt zu werden.

Die Privilegierung von DLG unter dem Titel der gemischten Gesellschaft erscheint auch von einer anderen Warte aus als widersprüchlich: Rechtfertigt man das Domizilprivileg mit der Äquivalenztheorie, d.h. damit, dass die Gesellschaft das Gemein-

153 Näheres dazu hinten 162 ff.

wesen im Verhältnis zur Ertragskraft nicht oder nur geringfügig belastet¹⁵⁴, oder mit dem Hinweis auf die regelmässige Vorbelastung des Auslandsertrags durch ausländische Quellensteuern und der Folge einer Doppelbesteuerung¹⁵⁵, so käme man bei DLG nicht weiter. Diese kann das Gemeinwesen ihrer Funktion entsprechend nicht unwesentlich beanspruchen¹⁵⁶. Zudem wird auf Dienstleistungsentgelt in der Regel keine ausländische Quellensteuer erhoben.

Diese Einwendungen lassen sich auch nicht durch gesetzliche Verankerung des Privilegs für Hilfgesellschaften entkräften. Diese Bestimmungen zeugen von denselben Überlegungen, von welchen sich die Praxis zu den gemischten Gesellschaften leiten liess, und verkennen deshalb den unterschiedlichen Sachverhalt, wenigstens soweit sie nicht, wie in BS, mit der Bedingung eines Mindestreinertrags verknüpft sind und damit die Gleichstellung mit den übrigen Betriebsgesellschaften garantieren.

§ 11 Kapitalsteuer

Die Eigenart der Besteuerung von DLG kommt auf der Ertragsseite zum Ausdruck, und zwar sowohl unter der Herrschaft der ordentlichen wie der privilegierten Besteuerung. Die Besteuerung des Kapitals nimmt eine untergeordnete Stellung ein. Es rechtfertigt sich deshalb, sie nur auf knappem Raum zu behandeln.

I. Bund

A. Direkte Bundessteuer

1. Rechtlich selbständige DLG

KS Nr. 14 enthält keine Empfehlung zur Kapitalbesteuerung. Es muss daher dem Grundsatz nach gelten, was allgemein für Kapitalgesellschaften gilt, dass die von der Gesellschaft gewählte Finanzierung auch für die Steuerbehörden verbindlich ist, solange sie mit den ertragssteuerrechtlichen Regeln über die Bildung des steuerbaren Kapitals im Einklang steht und auch nicht Umgehungszwecken dient¹. Massgebend ist somit primär das bilanzierte Eigenkapital, welches gewissen steuerlichen Korrekturen unterworfen wird. Diese sind namentlich dann von Bedeutung, wenn das steuerbare Kapital eine Doppelfunktion als Berechnungsgrundlage für die Kapital-

154 Ein nach Stadler 55, 188 und Reich, Besteuerungskonzept 308, untaugliches Argument. Dazu braucht hier nicht Stellung bezogen zu werden.

155 Stolk 431.

156 Man denke an die Forschungsgesellschaft mit eigener Liegenschaft und über 100 Angestellten!

1 Vgl. RZS N 1, 2 zu § 44, N 24 zu § 74 StG; ferner P. Locher 163, 165.

steuer einerseits und für den Ertragssteuersatz andererseits hat², selbst wenn dafür verschiedene Stichtage massgebend sind³.

Die dadurch erforderliche Übereinstimmung von Kapitalsteuerbilanz und Ertragssteuerbilanz führt dazu, dass Reserven dem steuerbaren Kapital dann zugerechnet werden, wenn sie als Ertrag versteuert worden sind⁴. Das steuerbare Kapital enthält somit auch stille Reserven, soweit sie besteuert wurden, z.B. nicht anerkannte Abschreibungen oder Rückstellungen. In die Berechnung des steuerbaren Kapitals wie die des Verhältniskapitals ist ferner auch das verdeckte Eigenkapital einzubeziehen⁵. Für Einzelheiten muss auf die einschlägige Literatur verwiesen werden⁶.

Zu näherer Betrachtung gibt höchstens die Frage Anlass, welche Auswirkungen der ertragsseitig aufgerechnete Dienstleistungsgewinn auf das steuerbare Kapital hat. Gewinnkorrekturen haben eine Erhöhung des steuerbaren Kapitals zur Folge, wenn sie Aufwendungen oder Erträge betreffen, die nicht mit einem Vermögensabgang verbunden waren, z.B. Abschreibungen, oder wenn sie einen Vermögenszuwachs bewirkt haben, ohne als Ertrag versteuert worden zu sein, z.B. ausserordentliche Gewinne, Aufwertungen, Subventionen. Wird dagegen eine Aufwendung aberkannt, die einen Vermögensabgang zur Folge hatte, z.B. ein Salär, oder ein Ertrag aufgerechnet, der keinen Vermögenszuwachs mit sich bringt, wie die Gewinnvorwegnahme, so drückt sich die Ertragskorrektur nicht auch in einer Kapitalveränderung aus.

Allein durch die Ertragskorrektur wegen nicht ausreichender Entschädigung für erbrachte Dienstleistungen werden der DLG keine Mittel zugeführt. Der aufgerechnete Reinertrag kann deshalb nicht in die Berechnung des steuerbaren Kapitals einbezogen werden.

2. *Rechtlich unselbständige DLG*

Wie schon im Zusammenhang mit der Ertragsbesteuerung festgehalten wurde, verweist das für Betriebsstätten ausländischer Unternehmungen anwendbare KS Nr. 24 zunächst auf die allgemeine in Art. 52 Abs. 2 BdBSt enthaltene Regel, dass die Steuerauscheidung von international tätigen Gesellschaften nach Quoten der Gesamtfaktoren, mithin auch des gesamten Kapitals, vorzunehmen ist.

Können aber die Gesamtfaktoren nicht zuverlässig ermittelt werden, wird empfohlen, "bei der Berechnung der von der Betriebsstätte zu entrichtenden Ergänzungssteuer vom Kapital und den Reserven ... auf den Betrag des in der

2 Vgl. RZS N 3 zu § 47 StG.

3 Vgl. Art. 57 Abs. 3 i.V.m. 58 BdBSt.

4 Känzig N 2 zu Art. 48 i.V.m. N 10 zu Art. 57 WStB; Masshardt N 6 zu Art. 57 WStB.

5 Vgl. zum Begriff: vorn 60. Masshardt N 3 zu Art. 57 WStB.

6 Känzig N 10–17 zu Art. 57 WStB; Masshardt N 1 zu Art. 60 i.V.m. N 6 zu Art. 57 WStB; RZS N 10 ff. zu § 47 StG.

schweizerischen Betriebsstätte investierten Vermögens abzustellen”⁷. Es wird der objektmässigen (direkten) Methode vor der quotalen der Vorzug gegeben. Dass es sich dabei um das *Nettovermögen* handelt, kann nicht zweifelhaft sein, da hier, im Gegensatz zum Sachverhalt gemäss nachfolgender lit. g des KS, der Veranlagung eine in materieller und formeller Hinsicht einwandfreie Buchhaltung zugrunde liegen muss, aus welcher das Eigenkapital klar hervorgeht.

Anders verhält es sich, wenn für die Betriebsstätte keine taugliche Buchhaltung geführt wurde. Die Unmöglichkeit, das steuerbare Kapital zahlenmässig abzuklären, schafft einen Beweisnotstand, dessen Folge die Schätzung ist⁸. Eine Schätzung kann sich zwangsläufig nur an für den Betrieb erkennbarerweise benötigten Aktiven orientieren, ohne Rücksicht auf deren Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital. In solchen Fällen wird also das *Bruttovermögen* zu schätzen sein.

Im KS Nr. 24 sind somit drei Stufen auszumachen: Zuerst ist das Kapital wenn möglich nach Quoten des Gesamtkapitals zu ermitteln. Sind Kenntnisse über das Gesamtkapital nicht erhältlich, besteht aber eine aussagekräftige Buchhaltung, ist auf das darin ausgewiesene Eigenkapital, korrigiert allenfalls um besteuerte Wertberichtigungen oder verdecktes Eigenkapital, abzustellen. Mangels beweistauglicher Buchhaltung schliesslich ist zu einer Schätzung des Vermögens zu greifen, wobei diese auf eine Schätzung der betriebsnotwendigen Aktiven hinauslaufen wird.

B. Emissionsabgabe

Gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a StG wird auf der entgeltlichen oder unentgeltlichen Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften eine Emissionsabgabe erhoben, die derzeit 3%, berechnet vom Kapitaleinsatz⁹, beträgt. Der Begründung von Beteiligungsrechten sind laut Abs. 2 lit. a gleichgestellt die *Zuschüsse*, die die Gesellschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital erhöht wird. Mit Zuschüssen ohne Anrechnung an das Kapital sind *verdeckte Kapitaleinbringungen* gemeint¹⁰.

Verdeckte Kapitaleinbringungen sind u.a. in der unentgeltlichen Überlassung von Dienstleistungen an Tochtergesellschaften zu erblicken¹¹, womit die Emissionsabgabe auch für unser Thema eine gewisse Bewandtnis erlangt. Die Emissionsabgabe als eine Form der Stempelabgaben gehört zwar nicht zu den Kapitalsteuern, son-

⁷ Ziff. 2 lit. f.

⁸ RZS N 36, 40, 41 zu § 75; Zweifel M., Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, ASA 49 (1981/82), 517, besonders 519 FN 24.

⁹ Art. 8 StG.

¹⁰ Stockar, Bd. 2, N 2, 5 und 6 zu Art. 5 Abs. 2 lit. a StG; ders., Fallbeispiele 15 N 2.12 und Beispiel Nr. 4, S. 48, 80.

¹¹ A.M. Weidmann/Bühler 328; s. hinten 132 ff., besonders 140.

dern zu den *Rechtsverkehrs*, genauer den *Kapitalverkehrssteuern*¹². Wenn sie trotzdem an dieser Stelle genannt wird, so deshalb, weil sie mit der Kapitalsteuer eher in Zusammenhang gebracht werden kann als mit der Ertragssteuer. Ihr systematisch einen besonderen Platz einzuräumen, stünde jedenfalls in keinem Verhältnis zur doch geringen Bedeutung für DLG, weshalb wir sie hier einordnen.

Das Gesetz und, wie es scheint, auch die Praxis machen keinen Unterschied in der Behandlung von Zuschüssen, die in Form eines Aktivums oder in Form einer Nutzung eingebracht werden. Bei sanierungshalber geleisteten Forderungsverzichten kann die Abgabe allerdings erlassen werden¹³. Das muss u.E. auch bei unterpreiselich erbrachten Dienstleistungen beachtet werden.

Liegt kein Erlassfall vor, schuldet die von der DLG begünstigte Tochtergesellschaft die Emissionsabgabe auf dem Wert der verdeckten Kapitaleinlage, kann aber anderseits den steuerbaren Gewinn um den erhaltenen Vorteil herabsetzen¹⁴.

Keine Abgabe schulden selbstverständlich Gesellschaften mit Sitz im Ausland, da nur *inländische* Gesellschaften steuerpflichtig sind.

II. Kantone

Für die kantonalen Steuern sind wiederum zwei Dinge auseinanderzuhalten, nämlich die Ermittlung des steuerbaren Kapitals einerseits und die Besteuerung des Kapitals anderseits.

Die *Ermittlung* des Kapitals von *rechtlich selbständigen* Gesellschaften weicht, soweit ersichtlich, von den bekannten Grundsätzen nur ab, wenn verdecktes Eigenkapital oder allgemeine Steuerumgehung zu vermuten ist. So verlangen einige Kantone ein steuerbares Kapital von mindestens 20% der investierten Aktiven¹⁵. Das bedeutet aber nur die Bestätigung der Bundessteuerpraxis zum wirtschaftlichen Eigenkapital, weshalb angenommen werden darf, dass hier keine Besonderheit für DLG vorliegt. Selbst Kantone, die keine eigenen Ansätze für minimales Eigenkapital kennen, dürften sich für Gesellschaften schlechthin, ungeachtet ihres Zweckes, an diese Praxis halten.

Eine wirtschaftspolizeilich motivierte Beschränkung stellt dagegen die im Kanton Zürich geltende Praxis dar, wonach Brokerunternehmen – im Kanton Zürich als DLG behandelt, soweit sie nur Wertschriften auf fremde Rechnung vermitteln – ein Mindestkapital von Fr. 500'000.– zu versteuern haben. Dieses Kapital ist als Sicherheit für Kundenansprüche bei einer Bank zu hinterlegen.

Für *rechtlich unselbständige* DLG ist primär das in der Betriebsstättbilanz ausgewiesene Kapital steuerbar. Ist eine Schätzung erforderlich, gilt etwa als Mass-

12 Stockar, Fallbeispiele 14 N 1.2.

13 Art. 12 StG; Stockar N 1–21 zu Art. 12.2 StG; ders., Fallbeispiele 80, Beispiel Nr. 4.

14 A.M. Weidmann/Bühler 370.

15 Auskünfte der Steuerverwaltungen GR, SG, JU.

stab für das investierte Vermögen ein Sechstel der gesamten Aufwendungen eines Geschäftsjahres, in der Meinung, dass ein Unternehmen soviel an Eigenmitteln besitzen muss, dass es befähigt ist, den Betrieb auch ohne Einnahmen während zweier Monate aufrechtzuerhalten¹⁶.

Die *Besteuerung* des Kapitals hängt davon ab, ob ein Domizil- oder Hilfsgesellschaftsprivileg zuerkannt werden kann. Gegebenenfalls kann eine reduzierte Steuer geschuldet sein, wobei die Reduktion in einem tieferen Steuersatz¹⁷ oder aber auch darin liegen kann, dass nur ein Teil des ordentlicherweise steuerbaren Kapitals für steuerbar erklärt wird, z.B. nur die Hälfte der Reserven oder nur das (einbezahlte) Aktienkapital. Einige Kantone, die ein Ertragssteuerprivileg vorsehen, kennen kein solches für das Kapital. Im einzelnen sei die Kapitalbesteuerung in den Kantonen in folgender Übersicht¹⁸ unter Berücksichtigung des *jeweils am ehesten in Frage kommenden Privilegs* dargestellt, wobei auf die Anwendbarkeit für DLG nicht mehr eingegangen wird:

16 So ZH gem. Auskunft des Steueramts vom 19. Juli 1982.

17 BE, SZ, ZG, AR, BL, SG, VD, TI, NE, GE.

18 Quelle: Steuern der Schweiz, II. Teil, Ertrags- und Kapitalsteuern juristischer Personen, Basel, Juli 1985 (einschliesslich Nachtrag 68).

Kanton	Art des Privilegs ¹	Privilegierung im Objekt	%o-Satz	Minimum	Ordentliche Steuer ² von Kapital und Reserven
ZH	D	—	—	—	1,5
BE	D	—	0,45 ³	150.—	0,65–1,4
LU	H	—	—	—	1,0
UR	D	—	0,5 ³	300.—	2,0
SZ	D	AK, 1/2 Res.	—	100.—	1,0
OW	D	—	³	200.—	0,5
NW	H	AK	^{3,4}	500.—	0,4–0,5
GL	D	—	0,5 ³	200.—	7,0
ZG	D	³	³	300.—	1,5
FR	H	AK	3,5–0,75 ³	300.—	1,65/3,3
SO	D	—	0,5 ³	200.—	2,0
BS	H	—	—	200.— bis 1'000.—	6,0 ³
BL	D	—	1,0 ³	500.—	3,0 ³
SH	H	—	0,5	200.—	1,5
AR	D	—	0,5 ³	300.—	0,7
AI	D	—	0,5 ³	300.—	1,5
SG	D	—	0,3	300.—	2,0
GR	D	—	0,5 ³	240.—	1,5–5,5
AG	D	—	0,6 ³	300.—	3,0
TG	D	—	0,1–0,25	—	1,5–2,0
TI	D	—	0,75 ³	1'000.—	3,0 ³
VD	D	—	0,9	—	2,0
VS	D	—	—	—	3,5 ³
NE	D	—	0,5 ³	—	3,0 ³
GE	D	—	—	—	2,0
JU	D	—	0,3	—	0,75–1,5

Legende:

1 D = Domizilprivileg (inkl. gemischte Gesellschaften)

H = Hilfsgesellschaftsprivileg

2 einfache Staatssteuer in %o

3 kein jährliches Vielfaches

4 Satz für Domizilgesellschaften: 3–0,5%o (degressiv)

5 auf Reserven von unversteuertem (75%) Ausländertrag: 0,5–1,5%o, ohne jährliches Vielfaches

4. Kapitel

Gesetzmässigkeit der Besteuerung von DLG nach dem Aufwand

§ 12 Grundsatz der Gesetzmässigkeit

I. Bedeutung für die Besteuerung von DLG

Im Verlauf dieser Arbeit ist schon öfters auf die Praxis der Steuerbehörden hingewiesen worden, DLG, die keinen angemessenen Reingewinn ausweisen, nach Massgabe ihres Aufwandes zu besteuern. Als Richtlinien dienen dabei die erwähnten KS der EStV¹.

Da jedes Handeln der Verwaltung im Rechtsstaat gesetzmässig sein muss², so auch und im besonderen Masse die Steuererhebung, stellt sich zwangsläufig die Frage, ob sich die erwähnte Praxis aus den Steuergesetzen von Bund und Kantonen herleiten lässt. Der Beantwortung dieser Frage wird ein allgemeiner Teil vorausgeschickt, der die Zusammenhänge im Themenkreis der Gesetzmässigkeit in Erinnerung rufen soll.

II. Gesetzmässigkeit als Voraussetzung für Verwaltungshandeln

Das Prinzip der Gesetzmässigkeit bildet einen stillschweigenden Verfassungsgrundsatz und hat seine Wurzel im Gewaltenteilungsprinzip, das der Verwaltung lediglich die gesetzessvollziehende Funktion zuweist³. In beschränktem Mass ergibt es sich auch aus dem Willkürverbot und besteht damit in einem der Verfassungsgerichtsbarkeit unterstehenden Recht⁴. Es beinhaltet zweierlei:

Einmal gebietet es, dass kein Rechtssatz einem ranghöheren Rechtssatz, keine Verfügung einem Rechtssatz widersprechen darf⁵, was als *Vorrang des Gesetzes* bezeichnet wird.

Die zweite — hauptsächliche — Bedeutung des Gesetzmässigkeitsprinzips liegt im Grundsatz des *Vorbehalts des Gesetzes*. Dieser besagt zunächst, dass die einzelnen Organe der Verwaltung nur diejenigen Aufgaben wahrnehmen dürfen, die das Gesetz ihnen überträgt. Verwaltungsbehörden können lediglich insoweit tätig wer-

1 S. vorn 76 FN 61, 62.

2 BGE 103 Ia 369, 380 ff.; Giacometti 227, 251; Imboden/Rhinow Nr. 59 B.II.a; P. Locher 37; Schwarzenbach 79.

3 Bosshardt 32; Giacometti 228; Imboden 7 f.; Jaag 3.

4 Giacometti 230 f.

5 Grisel 162; Imboden/Rhinow Nr. 59 B.I.a; P. Locher 34.

den, als sie hiezu die gesetzliche Zuständigkeit besitzen. Man hat es hier mit der *formellen* Gesetzmässigkeit zu tun⁶.

Von wesentlich grösserer Bedeutung ist aber der Vorbehalt des Gesetzes im Sinne der *materiellen* Gesetzmässigkeit, der fordert, dass Rechte und Pflichten des Bürgers nur begründet werden können, wenn das Gesetz sie vorsieht⁷. Das Gesetz wirkt nicht nur als Schranke der Verwaltungstätigkeit, sondern als deren Bedingung schlechthin. Alle Akte der Verwaltung bedürfen der *positiven* gesetzlichen Zulassung durch einen materiellen Rechtssatz⁸. Ein gesetzesfreier Raum darf nicht durch das Ermessen der Verwaltung ausgefüllt werden⁹; diese hat sich mangels gesetzlicher Grundlage an die Grundrechte der Verfassung und die daraus hergeleiteten sog. allgemeinen Rechtsgrundsätze zu halten, worunter als wichtigstem an das Willkürverbot. In ihrer rechtssetzungsähnlichen Funktion untersteht sie dem Prinzip der "unmittelbaren Verfassungsmässigkeit"¹⁰.

Im Gesetzmässigkeitsprinzip kommt eine demokratische und eine rechtsstaatliche Motivierung zum Ausdruck. Die *demokratische* Motivierung zeigt sich darin, dass die Rechtsherrschaft durch den Gesetzgeber ausgeübt wird, die Verwaltung und die Justiz damit dem Volkswillen unterworfen sind¹¹. Die *rechtsstaatliche* Motivierung ist dadurch gekennzeichnet, dass die Verwaltung, weil sie an Rechtssätze gebunden ist, rechtsgleich handelt und dem Bürger auf diese Weise einen von staatlichen Eingriffen geschützten Freiraum gewährleistet¹².

Mit der rechtsstaatlichen Motivierung begnügt sich die Praxis, wenn sie es zulässt, dass die Verwaltung nicht durch Gesetz, sondern einzig durch Verordnung zum Handeln ermächtigt wird. Von der Verwaltung erlassene Verordnungen bilden neben dem Gesetz weitgehend Quellen des Verwaltungsrechts. Weil sie nicht im Gesetzgebungsverfahren zustande kommen, fehlt ihnen das Merkmal der demokratischen Rechtsherrschaft¹³. Dennoch enthalten sie generell-abstrakte Rechtsätze und verhindern damit Verwaltungswillkür. Das Prinzip der Gesetzmässigkeit wird dementsprechend auf jenes der *Rechtssatzmässigkeit* der Verwaltung erweitert¹⁴.

6 Giacometti 18, 243.

7 Giacometti 18; Grisel 164; Imboden/Rhinow Nr. 59 B.I.b; Jaag 3; Schwarzenbach 79.

8 Giacometti 247, 283; Imboden 9; Schwarzenbach 79.

9 Es sei denn, es handle sich um Lückenfüllung bei Vorliegen von Rechtsmissbrauch. P. Locher 141 sowie hinten 150.

10 Giacometti 283 ff.; Hensel Ziff. 69.

11 Grisel 162; P. Locher 32.

12 Giacometti 235; P. Locher 32, der die deutsche Auffassung zitiert, wonach die rechtsstaatliche Deutung des Legalitätsprinzips das *Gebot der Rechtssicherheit* im Sinne der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit staatlicher Aktivitäten beinhaltet.

13 Giacometti 238.

14 Giacometti 235, 239; Imboden/Rhinow Nr. 59 B.II; Jaag 6. A.M. mit Bezug auf die Doktrin: P. Locher 38. Das BGR freilich begnüge sich ausserhalb des Abgaberechts mit einem Gesetz im *materiellen* Sinn.

Eine Verordnung kann aber das Gesetz nur insoweit ersetzen, als sie ihrerseits mittelbar *verfassungsmässig* ist¹⁵. Im Bereich der Eingriffsverwaltung begnügt sich die Praxis allerdings damit, dass die Verordnung gesetzmässig ist, ohne zu prüfen, ob das Gesetz seinerseits verfassungsmässig ist. Man spricht von *Verordnungsmässigkeit* oder *mittelbarer Gesetzmässigkeit*¹⁶.

Zwar ist in der Gesetzmässigkeit im Rechtsstaat implizit auch die mittelbare Verfassungsmässigkeit enthalten¹⁷, doch wird diese Verpflichtung des Gesetzgebers durch die bloss beschränkte Möglichkeit der Gerichte zur Überprüfung von geltend gemachten Verfassungsverletzungen relativiert¹⁸.

III. Gesetzmässigkeit als Voraussetzung für die Steuererhebung

Dem Legalitätsprinzip kommt im Steuerrecht fundamentale Bedeutung zu¹⁹. Genügt für die allgemeine Verwaltungstätigkeit noch blosser Rechtssatzmässigkeit²⁰, so dürfen öffentliche Abgaben nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche mit der Doktrin durchwegs übereinstimmt²¹, nur aufgrund und im Rahmen eines *Gesetzes im formellen Sinn* erhoben werden²². "Das bedeutet nicht, dass nicht einzelne Fragen in einer Verordnung geregelt werden könnten; das Gesetz hat jedoch in solchen Fällen den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand der Abgabe und deren Bemessung in Grundzügen selber festzulegen"²³. Andernfalls würde das Vorbehaltsprinzip verletzt.

Wird eine Besteuerung durch Verordnung geregelt, wie dies im Falle der KS Nrn. 14 und 24 zutrifft²⁴, oder entspricht sie einer dieser Verordnung nachgebildeten Praxis, muss deshalb ihre Gesetzmässigkeit vorausgesetzt werden²⁵. Zwar ist die grundlegende Voraussetzung, dass sich Subjekt, Objekt und Umfang der Steuer auf ein Gesetz im formellen Sinn stützen müssen, gerade im Fall der direkten Bundessteuer nicht erfüllt. Der WStB ist nicht auf dem Weg der Gesetzgebung,

15 Giacometti 233; Schwarzenbach 79. Das gilt jedenfalls für die selbständige gesetzesvertretende Verordnung. Vgl. zu den Begriffen: Giacometti 150–158 sowie vorn 77.

16 Giacometti 281.

17 Giacometti 226.

18 Vgl. vorn 77.

19 Giacometti 248 f.; Imboden 22; P. Locher 41. Ders. misst speziell dem *Vorrangsprinzip* "überragende" Bedeutung zu, obwohl dieses in der Rechtsprechung zu wenig beachtet werde (45).

20 S. vorn Ziff. I.

21 P. Locher 48 FN 121.

22 Höhn 60 N 3; P. Locher 49. Ausgenommen sind einzig gewisse Kausalabgaben; vgl. P. Locher 51.

23 BGE 105 Ia 4 und 146; 103 Ia 243; Höhn 70 N 40–42; P. Locher 51; Rivier 52.

24 Vgl. vorn 78.

25 Dies gilt zumindest für das materielle Steuerrecht, wogegen für das formelle – das Steuerungsverfahren und die Behördenorganisation – die Meinungen geteilt sind. Für den Vorbehalt: Höhn 60 N 1. Als entbehrlich betrachten ihn: Bosshardt 31 f.; RZS N 19 zu Gewaltenteilung.

sondern durch den Bundesrat in notrechtlicher Kompetenz erlassen worden. Das in Art. 41ter Abs. 6 BV vorgesehene Ausführungsgesetz ist bis heute nicht erlassen worden. Die Gesetzmässigkeit der hier zur Diskussion stehenden Besteuerungsmethode müsste deshalb bereits an dieser Hürde scheitern. Die Ausübung der von der BV dem Bund erteilten Ermächtigung zur Erhebung direkter Steuern durch den Bundesrat wurde jedoch von der Bundesversammlung durch BB vom 21. Dezember 1949 und vom 25. Juni 1954 sanktioniert und durch den am 11. Mai 1958 neu aufgenommenen Art. 8 Abs. 1 UebBV, letztmals in der Fassung vom 19. Juni 1981, für die seitherigen Finanzordnungen für gültig erklärt. Da dieser Verfassungszusatz in Verbindung mit Art. 41ter BV Steuersubjekt, -objekt und -mass in wesentlichen Zügen festhält, kann sich fragen, ob dem Gesetzmässigkeitserfordernis nicht schon dadurch Genüge getan ist. Die Frage kann dahingestellt bleiben, da jedenfalls der Gesetzgeber eine bestehende Verordnung genehmigt, sie somit gleichsam zum Gesetz erhoben hat. Es stellt sich demnach kein Problem der Delegation von Gesetzgebungskompetenzen an die Verwaltung. Diese soll im Rechtsstaat nur beschränkt gültig sein, weil nicht von vornherein feststeht, ob die Verwaltung den Willen des Gesetzgebers auch respektiert. Das ist gewährleistet, wenn durch die erwähnte Besteuerungspraxis nichts gefordert wird, was dem BdBSt zuwiderläuft.

§ 13 Gesetzmässigkeit der Ertragsberichtigung nach den KS Nrn. 14 und 24

Hat der BdBSt somit Gesetzescharakter, ist die durch die KS Nrn. 14 und 24 vorgezeichnete und von den Kantonen, soweit ersichtlich, befolgte Besteuerungsmethode für DLG auf Übereinstimmung mit dem BdBSt hin zu untersuchen. Gibt der BdBSt für diese Methode eine genügende Grundlage ab, kann deren Gesetzmässigkeit, was die Veranlagung der direkten Bundessteuer betrifft, bejaht werden.

Für die kantonalen Steuern kann nichts anderes gelten. Liesse sich die Aufwandbesteuerung nicht auf kantonale Gesetzesbestimmungen stützen, wären die gestützt darauf ergangenen Vollzugsakte, mithin die Veranlagungsverfügungen, anfechtbar und könnten vom Bundesgericht in verfassungsgerichtlicher Kompetenz aufgehoben werden¹. Da sich die kantonalen Gewinnberichtigungsnormen mit Art. 49 BdBSt weitgehend decken, kann die Untersuchung der Gesetzmässigkeit der auf DLG angewandten Aufwandbesteuerung auf ihre Übereinstimmung mit Art. 49 BdBSt beschränkt werden.

Die Antwort darauf ist getrennt zu erteilen für die DLG als Tochtergesellschaft, als Muttergesellschaft, als Betriebsstätte und als Schwestergesellschaft. Es werden also der Reihe nach behandelt der Sachverhalt, da Dienstleistungen zugunsten der

¹ Art. 113 Abs. 1 BV, Art. 84 OG.

Muttergesellschaft, zugunsten einer Tochtergesellschaft, einer Betriebsstätte und einer Schwestergesellschaft erbracht werden.

I. Dienstleistungen zugunsten der Muttergesellschaft

A. Vorfrage: Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte?

Die schweizerischen Steuergesetze anerkennen die juristische Person grundsätzlich als Steuersubjekt, selbst wenn sie von natürlichen Personen vorgeschoben wird, um dadurch gewisse Vorteile steuerlicher Art zu erlangen². Ein steuerlicher "Durchgriff" auf die natürliche Person erfolgt nur, wenn die juristische Person Steuerumgehungszwecken dient³.

In jüngster Zeit machten allerdings Gerichtsentscheide von sich reden, die treuhänderisch auftretenden juristischen Personen, an denen ein ausländischer Treugeber interessiert war, die Rechtspersönlichkeit auch ohne Berufung auf Steuerumgehung mit der Begründung absprachen, das Treuhandverhältnis sei nicht dargestellt⁴. Die juristische Person wurde infolgedessen als Betriebsstätte des ausländischen Treugebers behandelt mit der Folge, dass letzterer für Einkünfte und Vermögen der Betriebsstätte besteuert wurde.

Im erstgenannten Entscheid war eine Managementgesellschaft mit der "Vermittlung, Durchführung und Abwicklung" von nicht bekannten Geschäften für eine ausländische Unternehmung betraut. Zwar hatte das Bundesgericht hier nicht über die Steuerfrage zu entscheiden, sondern über die Berechtigung eines Arrests für die der ausländischen Unternehmung zugerechnete Steuerschuld. Es befand jedoch vorfrageweise, dass die betreffenden Einkünfte nicht der Managementgesellschaft, sondern der Treugeberin zuzurechnen seien, da diese am Sitz der Managementgesellschaft eine Betriebsstätte unterhalte⁵.

Eine solche Beurteilung ist zwar im Auge zu behalten, jedoch liefern Dienstleistungstochtergesellschaften dazu kaum einen Grund. Ihre erklärte Aufgabe ist es gerade nicht, treuhänderisch zu wirken. Sie gehen regelmässig nicht auf die Erzielung eines (Zwischen-)Gewinnes aus, wie dies den fraglichen Tatbeständen

2 Freilich geben oft auch andere Motive Anlass zu Scheingründungen, z.B. um als Ausländer schweizerisches Grundeigentum erwerben zu können.

3 Vgl. § 44 ZH-StG; Faist, *verflochtene Gesellschaften* 270.

4 BGr vom 5. Februar 1982 = ASA 52 (1983/84), 150; BGr vom 11. Dezember 1979 = ZBI 81, 411.

5 E. 2b. Auch der OECD-Kommentar (Ziff. 40 ff. zu Art. 5 Abs. 7) schliesst die Möglichkeit, dass eine Tochtergesellschaft als Betriebsstätte der Mutter angesehen werden kann, nicht aus, wenn sich diese Annahme z.B. als Folge eines Vertretungsverhältnisses oder der Existenz einer in verschiedenen Formen denkbaren Geschäftsstelle aufdrängt. Vgl. Husy, *Handbuch* 191 Nr. 36.

eigen ist⁶. Ihre Rechtspersönlichkeit ist deshalb, typische Dienstleistungsfunktion vorausgesetzt, durch den Fiskus zu beachten⁷.

B. Erfolgsberichtigung durch Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung

Vorn⁸ wurde dargelegt, dass die Steuergesetze für die Bestimmung des steuerbaren Ertrags an den Saldo der Handelsbilanz anknüpfen und diesen wenn nötig so abändern, dass er sich als Grundlage zur Steuerbemessung eignet. Die steuerlichen Änderungen bestehen im wesentlichen, um dies zu wiederholen, in der Hinzurechnung von nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen, die der Erfolgsrechnung belastet wurden, und von Erlösen, die ihr nicht gutgeschrieben wurden.

Nicht geschäftsmässig begründet sind freiwillige Zuwendungen an Dritte. Unter diesem Titel kommen, wie Känzig bemerkt⁹, fast ausschliesslich *verdeckte Gewinnausschüttungen* in Frage. Nun umfassen aber die verdeckten Gewinnausschüttungen, wie sogleich dargelegt werden wird, nicht nur Aufwendungen, sondern auch der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge: Gewinnvorwegnahmen. Einzelne Steuergesetze sehen denn auch ausdrücklich vor, dass nicht gutgeschriebene Einkünfte ebenfalls zum steuerbaren Reinertrag gehören¹⁰. Der BdBSt spricht dagegen allgemein davon, dass "alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden", für die Berechnung des steuerbaren Reinertrages in Betracht fallen. Unter diese Teile des Geschäftsergebnisses fallen aber auch nicht gutgeschriebene Einnahmen der Rechnungsperiode¹¹. Damit kann festgestellt werden, dass nach dem BdBSt alle verdeckten Gewinnausschüttungen, auch die Gewinnvorwegnahmen, in den steuerbaren Ertrag einzubeziehen sind.

Im Verlauf der folgenden Ausführungen wird sich ergeben, dass der Anlass für die Besteuerung einer DLG nach den Richtlinien des KS Nr. 14 u.a. in einer Gewinnvorwegnahme besteht. Da die Gewinnvorwegnahme eine Art der verdeckten Gewinnausschüttung ist, ist dieser Begriff vorerst zu erklären.

6 Meili 489.

7 Vgl. Näheres bei Meili.

8 66 ff.

9 N 59 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

10 Vgl. z.B. § 45 lit. c ZH-StG.

11 Känzig N 37 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; ders., Festschrift 136.

1. Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung

Er ist vornehmlich im Steuerrecht beheimatet, obwohl er auch im Gesellschafts-, Schuld- oder Arbeitsrecht eine Bedeutung hat¹². Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, "wenn eine AG einem Aktionär direkt oder indirekt¹³ ohne entsprechende Gegenleistung eine Leistung ausgerichtet hat, die insofern ungewöhnlich, mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar ist, als sie einer der Gesellschaft fernstehenden Person nicht oder nicht im gleichen Umfang gewährt worden wäre"¹⁴. Zwei Voraussetzungen sind demnach zu erfüllen: Einmal muss die Gesellschaft durch ihre Leistung entreichert worden sein, weil sie dafür keine angemessene Gegenleistung erhalten hat. Sodann muss diese Entreichung auf ein ungewöhnliches, nicht sachgemässes Geschäftsgebaren zurückgeführt werden können, welches darin erblickt wird, dass die Entreichung zugunsten eines unbeteiligten Dritten nicht in Kauf genommen worden wäre¹⁵.

Die so formulierten Voraussetzungen sind aber, verglichen mit den herkömmlichen Umschreibungen¹⁶, nicht vollständig. Zudem lässt sich das Merkmal der "ungewöhnlichen, mit sachgemäßem Geschäftsgebaren nicht zu vereinbarenden Leistung", welches an die Steuerumgehung anklingt und deshalb, wie noch zu zeigen sein wird, fehl am Platz ist, durch eine einfachere Fassung ersetzen. Wir möchten die verdeckte Gewinnausschüttung deshalb wie folgt umschreiben: Durch die verdeckte Gewinnausschüttung wird einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person ein geschäftsmässig nicht begründeter geldwerter Vorteil zugewendet, der die juristische Person anders als durch ordentliche Gewinnausschüttung entreichert¹⁷. Wir stellen somit vier Voraussetzungen fest:

1. Entreichung der Gesellschaft;
2. Begünstigung eines Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person;
3. Fehlende Geschäftsmässigkeit der Entreichung;
4. Kein Gewinnverteilungsbeschluss.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind nur bei juristischen Personen anzutreffen. Personengesellschaften kommen nicht in Frage, weil in diesen Gesellschafts- und Gesellschaftervermögen vereint sind. Auf diese Weise können gar keine geldwerten Vorteile auf einen Gesellschafter übergehen; Nachteile und Vorteile entstehen im selben Vermögen¹⁸.

12 Vgl. zur handelsrechtlichen Problematik Probst, insbesondere 33 ff.; Ebenroth 323.

13 Über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung.

14 BGr vom 12. Juli 1963 und weitere zit. bei Känzig, EB N 53 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

15 BGE 88 I 292 E. 1b.

16 Vgl. RZS N 68 ff. zu § 45 StG; RB 1982 Nrn. 72 und 73; StE 1984 B.72.13.22 Nr. 1.

17 Ähnlich Probst 11.

18 Döllerer 26.

a) *Entreichung der Gesellschaft*

aa) Missverhältnis der Leistungen

aaa) Doktrin

Entreichert wird die Gesellschaft durch die im Verhältnis zu ihrer eigenen *unangemessenen Gegenleistung*. Erforderlich ist ein *offensichtliches Missverhältnis*¹⁹, und zwar sind die Werte *aller* gegenseitig erbrachten Leistungen, nicht nur einzelner, miteinander zu vergleichen²⁰. Es klingt darin die Theorie des *Vorteilsausgleichs* an, die in der deutschen Lehre im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor allem aufgrund von § 6 KStG und § 1 AStG, aber auch als Folge verstärkten Interesses der Finanzverwaltung gegenüber Konzernbeziehungen über die Grenze an Bedeutung gewonnen hat²¹. Bisher vom BFH nicht zugelassen²², muss er nun unter der Herrschaft von § 1 AStG berücksichtigt werden. Danach ist eine verdeckte Gewinnausschüttung erst anzunehmen, wenn die Gegenüberstellung sämtlicher Vor- und Nachteile aus Rechtsgeschäften, "die so eng zusammenhängen, dass sie wirtschaftlich als einheitliches Geschäft anzusehen sind"²³, einen für die Gesellschaft nachteiligen Saldo ergibt²⁴. Einem zu hohen Arbeitslohn des Aktionärsdirektors kann z.B. ein von diesem der Gesellschaft gewährtes zinsloses Darlehen gegenüberstehen. Im übersetzten Lohn besteht keine verdeckte Gewinnausschüttung, weil die damit verbundene Entreichung durch eine günstige Finanzierung wettgemacht wird. Dieser Vergleich von Vor- und Nachteilen ist nach der deutschen Auffassung nicht einmal auf ein einziges Geschäftsjahr beschränkt; sogar künftige Gegenvorteile werden vom BFH zum Ausgleich zugelassen, wenn diese nur im Zeitpunkt der Gewährung dem Grund und der Höhe nach gesichert sind²⁵.

Die Anerkennung des Vorteilsausgleichs in der Schweiz ist u.E. davon abhängig, ob zur Beurteilung der Geschäftsmässigkeit einer Leistung auf die Gesamtbezüge oder bloss auf die einzelne im Streit stehende Vorteilszuwendung abgestellt wird. Wird eine Gesamtbetrachtung angestellt, kann es keinen sachlich begründbaren Unterschied ausmachen, ob die Kompensation von zu geringen mit zu hohen *Aufwendungen* oder von zu hohen Aufwendungen mit zu hohen *Erträgen* erfolgt²⁶.

19 Imboden, verdeckte Gewinnausschüttungen 182; RZS N 80 zu § 45 StG; Uhlmann 160.

20 Schärer 292; n. publ. Entscheid der Steuer-RK I ZH vom 17. Dezember 1981 i.S. R. AG.

21 Becker 478; Bellstedt 42 ff.; Döllerer 68 ff.; Ebenroth 42 ff.

22 BFH vom 1. Februar 1967 zit. bei Strobl/Zirkel 465; Debatin, Gewinnberichtigungen 602.

23 Döllerer 70; Ebenroth 45.

24 Vgl. auch die Urteile des BFH in BStBl 1964 III, 370 und 1965 III, 598 f.

25 Ebenroth 44. Der Vorteilsausgleich wird auch in den deutschen "Verwaltungsgrundsätzen" (zit. vorn 38 FN 5) anerkannt unter den Voraussetzungen, welche die Rechtsprechung formuliert hat; vgl. dazu Baranowski 127.

26 Gl.M. Weidmann/Bühler 334 und dort zit. Entscheide des BGr und des LU-VGr.

An der Praxis der Gesamtbetrachtung sind allerdings in jüngster Zeit Zweifel laut geworden²⁷.

Der Vorteilsausgleich könnte für die Besteuerung von *DLG* dann von Bedeutung sein, wenn ihr beispielsweise Lizenzzahlungen oder Kapitalerträge zufließen, die als Ausgleich für die zu niedrig entschädigte Dienstleistungstätigkeit gedacht sind. Wir werden darauf zurückkommen.

Ein offensichtliches Missverhältnis kann sofort bejaht werden bei Leistungen, denen überhaupt keine Gegenleistung gegenübersteht, beispielsweise bei der Anschaffung eines Pelzmantels für die Ehefrau des Gesellschafters. Schwieriger wird es, wenn der Wert der Gegenleistung zu schätzen ist, beispielsweise bei Lizenzvergütungen. Anhaltspunkte dafür, dass ein offensichtliches Missverhältnis der Leistungen besteht, liefert zunächst der *Drittvergleich*. Ist ein solcher nicht möglich, kann die "angemessene" Gegenleistung auf einem anderen Weg ermittelt werden. Die schweizerische Veranlagungspraxis behalf sich in solchen Fällen, vor allem bei Mieteraktiengesellschaften, bis anhin oft mit einer subjektiven Methode, die darin besteht, dass der Steuerbeamte die Situation aus der Sicht der Gesellschaft würdigt und sich auf den Standpunkt stellt, es widerspreche einem sachgemässen, normalen Geschäftsgebahren, wenn die Gesellschaft auf die Erzielung eines angemessenen Gewinns verzichte²⁸. Im Ergebnis nähert sich diese Betrachtungsweise stark der Kostenaufschlagsmethode, auf die wir sogleich zu sprechen kommen werden.

bbb) Bellatrix-Entscheid des Bundesgerichts

Das Bundesgericht hat nun aber im Grundsatzentscheid i.S. Bellatrix S.A.²⁹ diese subjektive Methode verworfen. Massgebend zur Annahme eines dem Aktionär zukommenden geldwerten Vorteils sei nicht das Ausmass des "Opfers", das die Gesellschaft im Interesse des Aktionärs erbringe, sondern allein der *objektive Wert des Empfangenen*. Erlaube das Entgelt für diesen Wert der Gesellschaft keine Gewinnerzielung, dürfe nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung gesprochen werden. Dieser Begriff werde deshalb *im Bereich des Verrechnungssteuerrechts*³⁰, um das es im Entscheid ging, aufgegeben. Die Gesellschaft werde durch die Vorteilszuwendung ja gerade gehindert, Gewinn zu machen³¹.

27 Vgl. Entscheide des VGr ZH und der RK I ZH in StE 1984 B. 72.13.22 Nrn. 1 und 2. Demgegenüber hat die Steuerkommission BS den Vorteilsausgleich, wenn auch nur sinngemäss, in einem Entscheid vom 10. Mai 1967 anerkannt, indem sie annahm, dass nicht gutgebrachte Mietzinse sich mit nicht belasteten Werbekosten die Waage hielten (vgl. Studer 168).

28 Vgl. dazu eingehend Stockar C., Überlegungen zum Grundsatzentscheid des Bundesgerichts in Sachen Bellatrix S.A. betreffend die Erfassung untergesetzter Mietzinse als geldwerte Leistungen bei Mieteraktiengesellschaften, ASA 53 (1984/85), 179.

29 BGE 107 Ib 325.

30 Und nicht generell, wie es nach BGr 25. November 1983 (StE 1984 B 24.4 Nr. 3) scheinen möchte!

31 BGE 107 Ib 329 E. 2 und BGr 25. November 1983 E. 2, zit. FN 30. Deshalb wird der Ausdruck "verdeckte Gewinnausschüttung" laut Pfund, N 3.53 zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG insbesondere in Art. 21 Abs. 2 VStV vermieden. Vgl. dazu FN 36 hinten.

Es scheint uns indessen falsch, den Entscheid "Bellatrix" als Absage an den Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung zu deuten, weil er nur für die besonderen Verhältnisse, die ihm zugrunde lagen, nicht jedoch generell aussagekräftig ist. Streitig war nämlich, ob die lediglich kostendeckende Überlassung von Wohnungen der Gesellschaft an ihre Aktionäre eine geldwerte Leistung im Sinne von Art. 20 Abs. 1 VStV darstelle. Das Steueramt erblickte eine solche im Umfang von 6% des Aktienkapitals.

Das Bundesgericht sagte dazu sinngemäss nichts anderes, als dass eine solche Gewinnvermutung, bestehend in einer mutmasslichen Rendite, unzulässig sei. Es müsse einer Gesellschaft erlaubt sein, aus welchen Gründen auch immer, unrentabel zu arbeiten³². Wenn allerdings der objektive Wert der Gegenleistung einem Drittvergleich nicht standhalte, sei in der Differenz zwischen tatsächlich erhaltener und aufgrund Drittvergleichs ermittelter Leistung eine geldwerte Leistung zu erblicken³³.

Im Ergebnis bestätigt der Entscheid somit nur die bisherige Doktrin. Voraussetzung für die Annahme einer geldwerten Leistung ist nach wie vor ein Auseinanderklaffen von Leistung und Gegenleistung. Dasselbe kann aber in der Regel nur bei einem offensichtlichen Missverhältnis bejaht werden und ist, so hält es auch der jüngste BGE in diesem Zusammenhang fest³⁴, jedenfalls dann gegeben, wenn die Gesellschaft die Leistung unentgeltlich erbringt.

Es ist richtig, dass i.c. die Gesellschaft "dazu geführt wurde, keinen Gewinn zu machen"³⁵. Das heisst aber nicht, dass sie, wenn sie marktübliche Mietzinse oder mindestens Eigenmietwerte in Ansatz gebracht hätte, keinen Gewinn hätte erzielen können. Dann wäre die Gewinnlosigkeit Ausdruck davon, dass die Gesellschaft den Gewinn gleichsam schon vor Ablauf des Geschäftsjahres "verteilt" hat. Ein Anlass, vom Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung, zu dem ja auch die Gewinnvorwegnahme gehört³⁶, abzurücken, besteht daher nicht³⁷.

Im übrigen hat der Entscheid für unsere Zwecke noch eine andere Bewandnis, die mit dem Gegenbeweis zusammenhängt, dass die DLG nicht den von den Steuerbehörden geschätzten Gewinn erzielt habe. Darauf ist noch einzugehen³⁸.

32 BGE 107 Ib 330 E. 3b.

33 BGE 107 Ib 331 E. 3c.

34 BGr 25. November 1983 E. 3 in: StE 1984 B 24.4 Nr. 3.

35 BGE 107 Ib 329 E. 2: "... qui amènent la société à ne pas faire de bénéfice".

36 Vorn 115 und hinten 127.

37 Nach Pfund N 3.53 Abs. 2 zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG ist die Bezeichnung "verdeckte Gewinnausschüttung" zwar unglücklich, weil sie zu der "irrigen Annahme" verleiten kann, "die Zuwendung müsse auf einem von der Gesellschaft erzielten Geschäftsgewinn beruhen, setze einen Gewinn voraus". Er fährt fort: "... für die Erhebung der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens kommt indessen nichts darauf an, ob die leistende Gesellschaft einen Geschäftsgewinn erzielt hat oder hätte (bei unterbliebener verdeckter Gewinnausschüttung) ausweisen können (...). Aus diesen Gründen vermeidet insbesondere VStV 21 II, von verdeckten Gewinnausschüttungen zu sprechen." Die Wahl der Bezeichnung erscheint indessen nebensächlich, solange alle Betroffenen wissen, dass die Leistung steuerbar ist, weil sie eben die ordentliche Gewinnausschüttung gerade vorweggenommen hat.

38 Hinten 131.

Da der Drittvergleich zugleich die Frage präjudiziert, ob eine Leistung geschäftsmässig ist, soll er dort näher besprochen werden³⁹.

bb) Gewolltes Missverhältnis?

Obwohl die verdeckte Gewinnausschüttung nach herrschender Meinung keine Form der Steuerumgehung ist, weil sie sich gegenteils durch Anwendung des Gesetzes korrigieren lässt⁴⁰ und somit *nicht* an die Voraussetzung der *absichtlichen Steuerersparung* gebunden ist⁴¹, verlangte die bundesgerichtliche Rechtsprechung und mit ihr die herrschende Lehre bisher stets, dass wenigstens die *Vorteilszuwendung*, um als verdeckte Gewinnausschüttung zu gelten, für die handelnden Organe *erkennbar* und von ihnen *absichtlich vorgenommen* sein müsse⁴². Die *deutsche Praxis* verzichtet demgegenüber auf das Erfordernis der bewussten Vorteilszuwendung, immerhin mit der Einschränkung, dass Dispositionen, die von einem "ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter"⁴³ nicht als verdeckte Gewinnausschüttung erkannt werden konnten, auch steuerlich nicht als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet werden dürfen⁴⁴.

Känzig hat sich jedoch bereits in der Erstausgabe seines Kommentars gegen dieses subjektive Erfordernis ausgesprochen⁴⁵. Im Ergänzungsband 1972 begründet er seine Auffassung damit, es gehe einzig darum, ob die Leistung der Gesellschaft Kostencharakter habe oder nicht. Deshalb sei unerheblich, ob sich die Unternehmensleitung der Vorteilszuwendung bewusst gewesen sei⁴⁶. Auch Steinmann legt die neuere und neueste Rechtsprechung des Bundesgerichts so aus, dass das Erfordernis der bewussten Vorteilszuwendung gegenüber der früheren Praxis offenbar bewusst ausgeklammert werde⁴⁷, was eine begrüßenswerte Entwicklung bedeute⁴⁸.

39 Hinten 122 ff., besonders 124.

40 Steinmann 371; Widmer, verdeckte Gewinnausschüttung 123 f. A.M. Blumenstein, 30, sofern die Korrektur von verdeckten Gewinnausschüttungen im Gesetz nicht erwähnt ist. Dann könne sie nur unter den Voraussetzungen vorgenommen werden, die zur Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sein müssten. P. Locher, 216, begreift die verdeckte Gewinnausschüttung als "steuersystematische Anknüpfung", die den steuerlichen Zugriff allein aufgrund der "verfassungsmässigen Folgerichtigkeit und der inneren Einheit der Rechtsordnung" (207) zulasse.

41 Pfund N 3.55 zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Steinmann 364 unter Berufung auf BGr 25. Juni 1948 = ASA 17 (1948/49), 149 und BGr 2. Oktober 1953 = ASA 22 (1953/54), 390. A.M. hinsichtlich Gewinnverschiebungen im Konzern: Zuppinger 167 f.

42 BGE 82 I 288 E. 1c = ASA 25 (1956/57), 433 ff.; ASA 22 (1953/54), 388; Faist 191; Masshardt N 25 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; RZS N 75 zu § 45 StG; Steinmann 365 (lit. c); Uhlmann 172; Widmer, verdeckte Gewinnausschüttung 128.

43 Vgl. hinten 123 f.

44 Ebenroth 22 mit Hinweisen auf neuere Rechtsprechung; Döllner 37, 42.

45 N 33 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

46 EB N 53 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

47 Steinmann 366.

48 Steinmann 367.

Auch Höhn⁴⁹ und P. Locher⁵⁰ teilen diese Auffassung, ebenso Widmer⁵¹. Das Bundesgericht scheint indessen, den neuesten Entscheiden zufolge⁵², nach zeitweiliger Praxisänderung⁵³ am Erfordernis der bewussten Vorteilszuwendung festzuhalten, wenn es verlangt: "Il faut toutefois que les organes de la société aient ou puissent avoir conscience d'acquérir de l'actionnaire un bien économique au-dessus du prix réel, ou de lui en livrer un au-dessous du prix, opération qu'ils n'auraient pas acceptée de conclure aux mêmes conditions avec une personne étrangère"⁵⁴. Auch Probst hält am subjektiven Tatbestandserfordernis fest, schränkt aber ein, dass bewusste Vorteilszuwendung schon dann gegeben sein müsse, wenn diese "bei einem sorgfältigen Geschäftsgebaren zu erkennen" sei oder erkannt werden sollte⁵⁵.

Der am subjektiven Erfordernis festhaltende Standpunkt nähert sich der reinen Kostenbetrachtung immerhin schon dadurch, dass er, soweit ersichtlich, nicht nur absichtliches Handeln, sondern bloss *Fahrlässigkeit* genügen lässt, um eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Die Vorteilszuwendung muss *erkennbar* gewesen sein; ob sie tatsächlich erkannt wurde, ist nicht entscheidend.

Dieser Betrachtungsweise ist zuzustimmen, schon deshalb, weil schwerlich mehr ein Unterschied zur Kostenbetrachtung ausgemacht werden kann. Denn wenn eine Leistung schon dann Kostencharakter hat, wenn sie geeignet ist, der Unternehmung einen Vorteil zu verschaffen, gleichgültig, ob der Vorteil auch tatsächlich eintritt⁵⁶, kann ein Geschäftsführer kaum einwenden, er habe den mangelnden Kostencharakter der Leistung nicht erkennen können.

b) Begünstigung eines Gesellschafters oder einer diesem nahestehenden Person

aa) Gesellschafter

Nur der Gesellschafter ist gewinnberechtigt. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist deshalb notwendig ihm anzurechnen. Nicht entscheidend ist, in welcher Höhe er am Gesellschaftskapital beteiligt ist; auch Minderheitsbeteiligte können als Vorteilsempfänger in Frage kommen⁵⁷.

49 Steuereinsparung 146.

50 215 f.

51 Verdeckte Gewinnausschüttung 125.

52 BGE 107 Ib 325 E. 3c und 102 Ib 166 E. 1.

53 Vgl. Steinmann 364 f. und dort zit. Entscheide.

54 BGE 107 Ib 331.

55 Probst 20 f.

56 Vgl. hinten FN 66.

57 Schärer 291; RZS N 76 zu § 45 StG. § 1 AStG verlangt dagegen für Gewinnkorrekturen über die Grenze eine Beteiligung von mindestens 25% und jedenfalls eine solche, die einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft vermittelt.

bb) Nahestehende Person

Erforderlich ist, was vor allem in der deutschen Doktrin betont wird, eine nahe Beziehung zum *Gesellschafter*. Eine irgendwie geartete Beziehung zur *Gesellschaft* genügt nicht⁵⁸, da die Ausschüttung sonst nicht einem Gewinnempfänger zugerechnet werden könnte. Daran knüpft sich die Voraussetzung, dass der Gesellschafter durch die Leistung an den Dritten ebenso bevorteilt werden muss, wie wenn er selbst bevorteilt worden wäre. "Der (dem Nahestehenden) zugutekommende Vorteil ist dem Vorteil des Gesellschafters gleichzustellen"⁵⁹. Die Beziehungen zwischen dem Gesellschafter und dem Nahestehenden können schuldrechtlicher, tatsächlicher oder gesellschaftsrechtlicher Art sein. Schuldrechtlicher Art ist die Beziehung dann, wenn der Dritte vertragliche Ansprüche gegen den Gesellschafter hat; tatsächliche Beziehungen können solche aus Verwandtschaft, aber auch aus Geschäftsverbindung zum Gesellschafter⁶⁰ sein; gesellschaftsrechtlich sind die Beziehungen unter verbundenen Unternehmen⁶¹. Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 7. September 1976 als "nahestehend" jene Personen bezeichnet, "zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, die nach den gesamten Umständen als der eigentliche Grund für die Erbringung der ungewöhnlichen Leistung betrachtet werden müssen"⁶².

c) Fehlende Geschäftsmässigkeit der Vorteilszuwendung

aa) Allgemein

Das Steuerrecht lässt für einen geschäftlichen Betrieb nur geschäftsmässig begründete Aufwendungen als erfolgsschmälernde Belastungen zu. Geschäftsmässig begründet sind Gewinnungskosten, d.h. Kosten, die mit der Einkommenserzielung in einem direkten ursächlichen Zusammenhang stehen⁶³. Das bedeutet nicht, dass die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen davon abhängt, ob sie zu Einkünften geführt haben; es genügt, dass sie "für die Erzielung des der Steuer zu unterstellenden Einkommens *nützlich* gewesen sind und *nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen* liegen"⁶⁴. Aufwendungen, die sich als Fehldispositionen erweisen, deren Vermeidung aber dem Steuerpflichtigen "nicht zuzumuten ist, weil er sonst die

58 BFHE 78, 46 = BStBl 1964 III, 17; Döllerer 31; Ebenroth 24.

59 BFHE 91, 239 = BStBl 1968 II, 322; so auch Schärer 307.

60 Nicht zur Gesellschaft.

61 Vgl. dazu ausführlich Döllerer 31 ff.

62 ASA 45 (1976/77), 595; Masshardt N 24 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

63 Bosshardt 90; Höhn 141 N 38; Känzig N 4 Abs. 1 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB; Masshardt N 3 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB.

64 Känzig N 5 zu Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB (Hervorhebung durch d. Verf.).

Erzielung des Einkommens erschweren oder beeinträchtigen würde“⁶⁵, müssen damit ebenfalls berücksichtigt werden⁶⁶. Ebenso wenig ist das Bestehen einer *rechtlichen Verpflichtung* vorausgesetzt⁶⁷.

Aber: “Eine Unternehmung verschenkt in der Regel nichts“⁶⁸! Einer Minderung des Geschäftsvermögens, die nicht geschäftsmässig begründet ist, fehlt der Kostencharakter; sie stellt eine *Gewinnverwendung* dar oder, bezogen auf die juristische Person, eine verdeckte Gewinnausschüttung. Die *Geschäftsmässigkeit* erweist sich somit als *primäres Kriterium* für die verdeckte Gewinnausschüttung⁶⁹. Die verdeckte Gewinnausschüttung hat, anders betrachtet, ihre Ursache somit nie im betrieblichen, sondern ausschliesslich im *gesellschaftsrechtlichen* Verhältnis zwischen juristischer Person und Gewinnempfänger⁷⁰. Kann eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person geschäftsmässig begründet werden, tritt das Gesellschaftsverhältnis als Leistungsgrund zurück; steuerlich zählt nur die geschäftsmässige Begründung⁷¹.

Dass eine Vorteilszuwendung geschäftsmässig nicht begründet ist, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, lässt sich nach stetiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung daran erkennen, dass sie “unter denselben Umständen einer der Gesellschaft fernstehenden Person nicht oder nicht im gleichen Umfang gewährt worden wäre”⁷². Der Vergleich mit der Leistung, die einer an der Gesellschaft nicht interessierten Person gewährt würde, entwickelt sich damit zum Massstab für die Beurteilung der Geschäftsmässigkeit schlechthin⁷³. Denn: was nur Nahestehenden, nicht aber Dritten gewährt würde, ist kaum je geschäftsmässig begründet⁷⁴. Die deutsche Doktrin hat die Massgeblichkeit des Drittvergleichs insofern eingeschränkt, als sie in der Vorteilszuwendung nur dann eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt, wenn ein “*ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter*” den Vorteil

65 Bosshardt 90.

66 Känzig a.a.O.

67 Känzig a.a.O. und N 59 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b; ders. EB N 36 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB (Hervorhebung durch d. Verf.).

68 Reich, Realisation 126.

69 Steinmann, 367, hält sie gar für das ausschliessliche Kriterium.

70 Döllerer 37 ff.; Ebenroth 22.

71 Vgl. dazu den n. publ. Entscheid des VGr ZH vom 5. August 1981 i.S. R. AG, laut welchem in der Provisionszahlung an eine nahestehende Person keine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt wurde, weil eine vertragliche Verpflichtung zur Leistung bestand, diese somit geschäftsmässig begründet sei. Geschäftsmässigkeit lässt sich aber, wie zuvor festgestellt wurde (138), nicht nach der rechtlichen Verpflichtung, sondern nur nach der *unternehmungswirtschaftlichen Nützlichkeit* der Ausgabe beurteilen. Tatsächlich erwachsen der Gesellschaft i.c. Vorteile, die an die Bedingung der Provisionszahlungen geknüpft waren. Diese waren somit auch unternehmungswirtschaftlich begründet, weshalb der Entscheid nicht hätte von der rechtlichen Verpflichtung abhängig gemacht werden müssen.

72 Vgl. statt vieler BGE 105 Ib 85 f. E. 2a mit Hinweisen auf frühere Entscheide; Känzig EB N 59 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB betr. “freiwillige Zuwendungen”, die i.d.R. *Betriebsvorgänge* seien, wenn sie an nicht beteiligte oder nicht nahestehende Dritte ausgerichtet würden; RZS N 81 zu § 45 StG. Für die deutsche Praxis vgl. u.a. BFH 25. Oktober 1963 = BStBl 1964 III, 17 und Döllerer 41.

73 Widmer, verdeckte Gewinnausschüttung 120; ähnlich: Uhlmann 165.

74 So sinngemäss Känzig N 59 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

nicht interessierten Dritten nicht gewährt hätte⁷⁵. Mit diesem dem AktG⁷⁶ und dem GmbHG⁷⁷ entlehnten Begriff soll verhindert werden, dass Vermögensvermindernungen, die nur bei aussergewöhnlicher Aufmerksamkeit der Geschäftsleitung als unangemessen, somit einzig gesellschaftsrechtlich und nicht geschäftsmässig bedingt hätten erkannt werden können, ertragssteuerlich korrigiert werden⁷⁸. Zur schweizerischen Auffassung steht diese Einschränkung insbesondere dann nicht im Gegensatz, wenn diese am subjektiven Erfordernis im Sinne der fahrlässigen Vorteilszuwendung festhält. Die Erkennbarkeit steht dann für den Begriff des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters.

bb) Im besonderen bei Konzernbeziehungen: das “arm’s length”-Prinzip

Der Grundsatz, dass nur solche Leistungen als geschäftsmässig begründet anerkannt werden, die auch einer der Gesellschaft fernstehenden Person gewährt worden wären, ist in der Terminologie von international verbundenen Unternehmen unter dem Begriff “*dealing at arm’s length*” bekannt⁷⁹. Dieser Begriff beinhaltet im Grunde genommen zweierlei: Einmal zeigt er den Preis an, wie er unter unabhängigen Dritten ausgehandelt würde, und deckt damit ein allfälliges *Missverhältnis* zum tatsächlich vergüteten Preis auf. Sodann knüpft sich an ihn die Vermutung, dass Abweichungen von diesem Preis *nicht geschäftsmässig begründet* sind. Das “arm’s length”-Prinzip kann im Aussensteuerrecht eines Landes oder in DBA enthalten sein. Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen, welchem die Mehrzahl der in den entsprechenden schweizerischen Abkommen enthaltenen Korrekturklauseln nachgebildet sind⁸⁰, lautet:

“Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates ... am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen ... am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese

75 Döllerer 39; Ebenroth 20 FN 26 mit zahlreichen Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung.

76 § 93 Abs. 1 Satz 1.

77 § 43 Abs. 1.

78 Döllerer 39.

79 Ebenroth 140.

80 Höhn/David 364 N 29.

Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden“⁸¹.

Dem Unternehmen, dessen Gewinn durch Verlagerung auf ein anderes Unternehmen geschmälert worden ist, wird mit anderen Worten jener Gewinn zugerechnet, den es bei Geschäftstätigkeit *mit einem unabhängigen Drittunternehmen* erzielt hätte⁸².

Vorausgesetzt ist freilich immer eine innerstaatliche Rechtsgrundlage; DBA-Normen erteilen lediglich die *Ermächtigung* zur Vornahme von Gewinnkorrekturen⁸³. Im Gegensatz zum deutschen § 1 AStG kennt die Schweiz keine besonderen auf den Leistungsaustausch von international verbundenen Unternehmen zugeschnittenen Gewinnberichtigungs Vorschriften⁸⁴. In der Literatur herrscht aber allgemein die Auffassung vor, dass sich die steuerliche Korrektur von internationalen Gewinnverlagerungen aus den ordentlichen Gewinnermittlungsvorschriften nach Muster des Art. 49 BdBSt ableiten lässt. Der “arm’s length”-Begriff finde darin seine positivrechtliche Grundlage⁸⁵. Es kann nicht zweifelhaft sein, dass eine “arm’s length”-Berichtigung überall dort gesetzmässig ist, wo der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt ist, unabhängig davon, ob sich die Muttergesellschaft im In- oder Ausland befindet. Art. 49 BdBSt und die ähnlich lautenden kantonalen Gewinnvorschriften gelten auch über die Grenze⁸⁶. Der “arm’s length”-Grundsatz kann somit zwanglos aus diesen Bestimmungen abgeleitet werden.

Anders verhält es sich dagegen in Fällen, da Art. 49 BdBSt keine Möglichkeit zur Gewinnkorrektur bietet. Zu denken ist an bestimmte Vorteilszuwendungen der Muttergesellschaft an Tochtergesellschaften. Wir werden darauf sogleich zurückkommen⁸⁷. Demgegenüber gibt eine Bestimmung wie § 1 AStG den deutschen Steuerbehörden allgemein das Recht, unangemessene Entgelte zwischen verbundenen Unternehmen zu korrigieren, geht also über den Geltungsbereich der schweizerischen Gewinnermittlungsvorschriften hinaus.

Dass die schweizerischen Bestimmungen nicht vorrangig Beziehungen zwischen internationalen Unternehmen im Auge haben, erhellt auch daraus, dass sie *keine* sog. *safe havens* statuieren, wie sie am deutlichsten den amerikanischen Richtlinien (“Regulations”) zu Sec. 482 IRC zu entnehmen sind⁸⁸. Mit Safe haven umschreibt

81 Art. 9 DBAD entnommene Übersetzung aus dem Englischen.

82 Höhn/David 365 N 29.

83 Höhn, Handbuch 78 Nr. 24.3; BFH 12. März 1980 = BStBl II, 531; Baranowski 118 f.

84 Höhn/David 366 N 32.

85 Höhn/David 366 N 32; Oberson 336, 341; Schmid 390; Zünd 252.

86 Oberson 334; Zünd 252.

87 Hinten 132 ff.

88 Sec. 482 IRC lautet:

“In any case of two or more organizations, trades, or business (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Secretary may distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the

man die von den Steuerbehörden im Lichte des "arm's length"-Prinzips zugestandene Bewertung von Leistungen. Ihr Zweck ist, "Steuerfolgen einer bestimmten Handlungsweise exakt vorherzubestimmen und damit ein mögliches Steuerrisiko zu eliminieren"⁸⁹. So werden z.B. Darlehenszinsen im Bereich von 6–8% ohne nähere Prüfung der Angemessenheit anerkannt⁹⁰. Die schweizerischen Bestimmungen überlassen demgegenüber die Prüfung der Angemessenheit von Konzernleistungen dem Einzelfall, wobei sich die Steuerbehörden für Vorentscheide zur Verfügung stellen, an die die Beteiligten nach Treu und Glauben gebunden sind⁹¹.

Den Bedingungen, die unabhängige Unternehmungen miteinander vereinbaren würden, entsprechen in erster Linie *Marktpreise*. Solche erscheinen stets als geschäftsmässig begründet, sofern die Leistung es ihrer Natur nach auch ist. Umgekehrt ist "arm's length" nicht schon dann verletzt, wenn keine Marktpreise verlangt werden; unternehmungswirtschaftliche Gründe können es nahelegen, tiefere oder höhere Preise zu verlangen⁹². So oder anders vergleicht man aber zunächst mit Marktpreisen. Wo mit anderen Worten solche fehlen, kann eine Verletzung des "arm's length"-Masses nicht leicht nachgewiesen werden⁹³.

Die Tatsache allein aber, dass kein Marktpreis auszumachen ist, wie dies beispielsweise von Managementleistungen behauptet wird⁹⁴ und deshalb insbesondere für DLG von Bedeutung ist, gibt der Konzernleitung keinen Freipass zur willkürlichen Festsetzung von Verrechnungspreisen. Solange eine Leistung grundsätzlich mit Gewinn umzulegen ist, was für DLG in den weitaus meisten Fällen zutrifft, muss der "arm's length"-Preis mangels Marktvergleichs *durch andere Methoden bestimmt* werden, so u.a. durch die Kostenaufschlagsmethode⁹⁵. Das gilt es vor allem für die folgenden Bemerkungen zur Gesetzmässigkeit der Kostenaufschlagsmethode bei DLG zu beachten.

d) Kein Gewinnverteilungsbeschluss

Offene Gewinnausschüttungen werden nach Beschluss des zuständigen Gesellschaftsorgans, der Generalversammlung in der AG, dem Gewinnverteilungskonto belastet.

income of any of such organizations, trades, or businesses." (Aus: Commerce Clearing House Federal Tax Reporter 1985.)

89 Kumpf 482.

90 Kumpf 483.

91 Oberson 336.

92 Vgl. vorn 40 f.

93 Diese Erkenntnis führte das VGr GR kürzlich dazu, eine Gewinnverlagerung in Partnerwerke der Elektrizitätswirtschaft zu verneinen. In der Elektrizitätsversorgung bestehe kein marktmässig gebildeter Preis. Das "arm's length"-Prinzip genüge als Grundlage nicht, um "eine von den gesetzlichen Grundlagen abweichende Steuerveranlagung vorzunehmen" (NZZ Nr. 216 vom 16. September 1983, 35).

94 Vgl. vorn 19.

95 S. hinten 131 sowie 165.

Demgegenüber macht es das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung gerade aus, dass sie statt dessen der Erfolgsrechnung belastet oder nicht gutgeschrieben wird, über ihre Ausschüttung demnach kein Beschluss gefasst wird.

2. Formen der verdeckten Gewinnausschüttung

Verdeckte Gewinnausschüttungen erscheinen in zwei Grundformen: als verbuchte oder als nicht verbuchte Gewinnausschüttungen. Die ersteren mindern das Gesellschaftsvermögen, weil sie als Gewinnungskosten oder als Ertragsschmälerung verbucht werden; sie werden deshalb etwa als verdeckte Gewinnausschüttungen *im engeren Sinne* bezeichnet⁹⁶. Die letzteren bewirken, dass sich das Gesellschaftsvermögen nicht in dem Umfang vermehrt, wie es unter geschäftsüblichen Bedingungen zu erwarten gewesen wäre; es handelt sich um *Gewinnvorwegnahmen*⁹⁷.

Die *verbuchten verdeckten Gewinnausschüttungen* können entweder der Erfolgsrechnung oder einem Bestandeskonto belastet worden sein. Sind sie der Erfolgsrechnung belastet worden, haben sie eine unmittelbare Gewinnschmälerung zur Folge. Zu denken ist an übersetzte Saläre, Darlehenszinsen, Mietzinse oder an die Übernahme von Lebenshaltungskosten eines Gesellschafters. Sind sie dagegen einem Bestandeskonto belastet worden, berühren sie den Erfolg des laufenden Rechnungsjahres nur insoweit, als das Bestandeskonto durch Abschreibungen ausgeglichen wird. Als Beispiele fallen in Betracht: übersetzter Kaufpreis für ein Wirtschaftsgut, Kauf eines fiktiven, weil wertlosen Aktivums, Gewährung eines Darlehens ohne Sicherheit und ohne Rückforderungsabsicht⁹⁸.

Die *unverbuchten* verdeckten Gewinnausschüttungen oder Gewinnvorwegnahmen können ebenfalls auf zwei Arten in Erscheinung treten: Ein der Gesellschaft zustehender Ertrag wird statt von dieser direkt vom Gesellschafter vereinnahmt. Der Gesellschafter eignet sich beispielsweise Provisionen aus Vermittlungsgeschäften an, die die Gesellschaft getätigt hat. Diese Einnahmen werden vom Gesellschafter als Gewinnanteil vorweggenommen und deshalb bei der Gesellschaft nicht verbucht. Sodann kann die Gesellschaft auf angemessenes Entgelt für erbrachte Leistung verzichten, sei es, dass sie auf periodische Einnahmen wie Darlehenszinsen, Mietzinse, Dienstleistungsentschädigungen gänzlich oder teilweise verzichtet, sei es, dass sie Gesellschaftsvermögen unter dem wirklichen Wert veräußert, z.B. eine Liegenschaft statt zum Verkehrs- zum Buchwert verkauft oder einem Gesellschafter ein Aktienbezugsrecht unentgeltlich überlässt⁹⁹.

96 RZS N 70 zu § 45 StG; Weidmann/Bühler 324.

97 RZS N 71 zu § 45 StG; Schärer 291.

98 RZS N 100–102 zu § 45 StG; Schärer 293.

99 Känzig N 55–58 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; RZS N 104–108 zu § 45 StG; Schärer 291.

3. Steuerliche Behandlung der verdeckten Gewinnausschüttung

Fraglich ist nicht der Grundsatz, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zum Gewinn hinzuzurechnen sind, sondern der *Zeitpunkt*, in welchem sie zur Besteuerung gelangen. Die Antwort darauf fällt für Gesellschaft und Gesellschafter verschieden aus.

a) Bei der Gesellschaft

aa) Übermässige Belastung (verbuchte verdeckte Gewinnausschüttung)

Der *Erfolgsrechnung* belastete verdeckte Gewinnausschüttungen hätten ordentlicherweise im Zeitpunkt ihrer Vornahme dem Konto "Vorschüsse an Gesellschafter" belastet und am Ende des Geschäftsjahres mit dem Gewinnanteil verrechnet werden sollen¹⁰⁰. Der Reingewinn der Gesellschaft wäre damit entsprechend höher ausgefallen. Die steuerliche Aufrechnung erfolgt somit im selben Geschäftsjahr.

Einem *Bestandeskonto* belastete verdeckte Gewinnausschüttungen sind nach neuerer Lehrmeinung im selben Geschäftsjahr aufzurechnen, wenn die Aktivierung eine handelsrechtlich zulässige Aufwertung darstellt¹⁰¹. Andernfalls ist die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung auf die vorgenommene Abschreibung zu beschränken oder bis zur Veräusserung des Aktivums aufzuschieben, wobei dann der zu Unrecht aktivierte Wert dem Buchgewinn hinzuzurechnen ist¹⁰².

bb) Unterlassene Gutschrift (Gewinnvorwegnahme)

Die ertragssteuerliche Korrektur von Gewinnvorwegnahmen erfolgt im gleichen Geschäftsjahr, gleichgültig, ob die Gesellschaft auf ein ihr zustehendes Entgelt verzichtet hat oder ob ihr Einnahmen vorenthalten worden sind¹⁰³, mit einer Ausnahme: Bei Entnahme eines Aktivums zu einem unter dem Buchwert liegenden Preis fällt einerseits die Differenz zwischen dem (höheren) wirklichen Wert und dem Buchwert, anderseits die Abschreibung der Differenz zwischen Buchwert und (tieferem) Entnahmepreis als verdeckte Gewinnausschüttung in Betracht. Während die den Buchwert übersteigende Wertdifferenz im Jahr der Entnahme aufzurechnen ist, kann die Abschreibung erst besteuert werden, wenn sie verbucht wird¹⁰⁴.

100 Känzig N 55 a.a.O.

101 Schärer 294 f.; ZSFR N 86 zu § 45 StG.

102 Känzig N 56 a.a.O.; RZS N 86 zu § 45 StG.

103 Känzig N 57 und 58 a.a.O.; RZS N 85 zu § 45 StG; Schärer 294, 296.

104 Känzig N 57 a.a.O.; Schärer 296.

b) Beim Gesellschafter

Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen wie offene Gewinnausschüttungen *geldwerte Leistungen* dar, die beim Gesellschafter als privater oder geschäftlicher Kapitalertrag besteuert werden¹⁰⁵. Unabhängig davon, ob die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Gesellschaft aktiviert oder der Erfolgsrechnung belastet wurde, ist sie beim Gesellschafter stets dann steuerbar, wenn sie ihm zugeflossen ist. Zugeflossen ist Einkommen, wenn der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch darauf erworben hat¹⁰⁶. Das wird in der Regel im Geschäftsjahr selbst der Fall sein, spätestens aber dann, wenn die Jahresrechnung genehmigt und damit dokumentiert wurde, dass die Gesellschaft auf den Anspruch verzichtete¹⁰⁷.

Nicht aufzurechnen sind verdeckte Gewinnausschüttungen, welche dem Steuerpflichtigen abzugsfähigen Aufwand ersparen, z.B. dem Privaten Schuldzinsen, dem Gewerbetreibenden Mietzinse, Lizenzgebühren. Ist eine Beteiligungsgesellschaft Empfängerin der verdeckten Gewinnausschüttung, wird die Aufrechnung zwar nicht hinfällig, jedoch durch den zu beanspruchenden Beteiligungsabzug gemildert¹⁰⁸.

C. Die ungenügende Dienstleistungsentschädigung als Gewinnvorwegnahme

Was ungenügend ist, wird am "arm's length"-Standard gemessen. Dieser besagt u.a., dass gewisse Dienstleistungen mit Gewinn, andere zu Selbstkosten und wieder andere überhaupt nicht zu verrechnen sind. Mit Gewinnzuschlag zu verrechnen sind nach europäischer und auch herrschender schweizerischer Auffassung jene Dienstleistungen, die für die bedienten Unternehmungen von messbarem Nutzen sind, den "benefit test" also bestehen und der leistenden Unternehmung nicht im Zuge anderer empfangener Vorteile, z.B. eines unentgeltlich übertragenen Patents, bereits entgolten worden sind. Der OECD-Bericht hebt in diesem Sinne hervor, dass Forschungs- und Entwicklungsaufgaben, mit denen eine besondere Gesellschaft zum Vorteil anderer Konzerngesellschaften betraut ist, stets mit Gewinn zu verrechnen sind; wie ausgeführt wurde, sollte dies generell für alle Dienstleistungsarten anerkannt sein¹⁰⁹.

Im Unternehmungszweck der DLG enthalten ist, dass sie mit gewissen Dienstleistungen als einzige Konzerngesellschaft befasst ist. Sie erbringt die Dienstleistungen zudem als wesentlichen Bestandteil ihrer Geschäftstätigkeit. Dass sie überdies

105 Art. 21 Abs. 1 lit. a, Art. 49 BdBST; Schärner 298.

106 Bosshardt 83 ff.; Reich, Realisation 95 bezüglich stiller Reserven; RZS N 9, 19 zu Vorbemerkungen zu §§ 19–32 StG; ZSFR N 21, 21a zu Vorbemerkungen zu §§ 19–32 StG; RB 1981 Nr. 51 und 1980 Nr. 46.

107 Schärner 304 f.

108 Schärner 305.

109 Vorn 47, 51 f., 54.

kaum Dienstleistungen erbringt, die dem blossen Schutz eigener Gesellschafterinteressen¹¹⁰ dienen, darf in den weitaus meisten Fällen unterstellt werden. Selbst wenn solche Kontrollkosten anfallen, werden sie regelmässig von überwiegenden Assistenz- und Managementkosten begleitet sein; andernfalls könnte nicht von einer DLG gesprochen werden. Die Vorbehalte, die der OECD-Steuerausschuss gegen einen Gewinnaufschlag in gewissen Fällen anbringt, sind für eine typische DLG, wie vorn angeführt wurde, kaum je bedeutsam¹¹¹.

Hat die DLG ihre Dienstleistungen demnach mit Gewinn zu verrechnen, liegt im Verzicht auf den Gewinnzuschlag eine *Gewinnvorwegnahme*, sofern nicht ein Vorteilsausgleich zu beachten ist¹¹². Sie ist im gleichen Geschäftsjahr aufzurechnen; die zuvor erwähnte Ausnahme der Entnahme unter dem Buchwert ist hier nicht beachtlich. Gleich ist zu urteilen, wenn die Gesellschaft zwar einen Dienstleistungsgewinn ausweist, jedoch gemessen an dem, was unter unabhängigen Geschäftspartnern erzielbar gewesen wäre, keinen ausreichenden.

D. Folgerung

Dass die bei DLG festgestellten Gewinnvorwegnahmen korrigiert werden, ist nach dem Gesagten gesetzmässig. Fragen kann sich nur, ob die *Methode*, welche KS Nr. 14 empfiehlt, dies ebenfalls ist.

Ausgehend von der Erkenntnis, dass die unzureichende Entschädigung nicht vereinbar ist mit Fremdverhalten, erscheint die Forderung naheliegend, dass der Fiskus dies anhand von Vergleichspreisen nachzuweisen habe¹¹³. Von vornherein zur Kostenaufschlagsmethode Zuflucht zu nehmen, wäre so betrachtet nicht angängig.

Nach den amerikanischen Richtlinien zur Sec. 482 IRC sind denn auch zur Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises von Warenlieferungen der Reihe nach die "Comparable Uncontrolled Price Method"¹¹⁴, die "Resale Price Method"¹¹⁵ und die "Cost Plus Method"¹¹⁶ vorgeschrieben. Erst wenn die vorangehende Methode versagt, ist die nächstfolgende anzuwenden. Demgegenüber bedienen sich die deutschen "Verwaltungsgrundsätze" zwar derselben Methoden¹¹⁷, schreiben aber keine bestimmte Reihenfolge der Anwendung vor¹¹⁸.

110 Wohl aber den Interessen der gemeinsamen Muttergesellschaft; s. vorn 35, 45, 54.

111 Vorn 48.

112 RZS N 107 zu § 45 StG; s. vorn 54.

113 Widmer, verdeckte Gewinnausschüttung 120, 136.

114 Ebenroth 146.

115 Ebenroth 153.

116 Ebenroth 162.

117 Gefolgt noch von ergänzenden Verprobungen mittels inneren und äusseren Betriebsvergleichs.

118 Baranowski 117.

In der Schweiz bestehen keine Richtlinien dieser Art, es sei denn eben die KS Nrn. 14 und 24. Wenn aber die Gesetzmässigkeit der darin vorgesehenen Kostenaufschlagsmethode untersucht werden soll, können sie nicht als Begründung dafür herhalten. Gegen diese Methode ist gewiss dann nichts einzuwenden, wenn Vergleichspreise überhaupt nicht gefunden werden können, weil die betreffende Leistung nicht "marktgängig" ist, wie dies etwa für Managementleistungen und erst recht für Kontrolleleistungen behauptet wird. Wie verhält es sich aber bei Assistenzleistungen, die gemeinhin als einem Fremdvergleich zugänglich betrachtet werden, beispielsweise Rechts- und Steuerberatung, Marketing, Forschung? Müsste hier nicht der Fiskus Vergleichspreise "beschaffen"?

Die Frage ist, so eigenartig dies klingen mag, aus einem Grunde zu verneinen, der in der prozessualen Rollenverteilung liegt: Die Steuerbehörde hat das offensichtliche Missverhältnis der Leistungen nachzuweisen, wogegen es dem Steuerpflichtigen obliegt, die damit verbundene Vermutung der geschäftsmässig nicht begründeten Vorteilszuwendung zu entkräften¹¹⁹. Ein Missverhältnis wird, dem oben Ausgeführten zufolge, von zu vernachlässigenden Ausnahmen abgesehen, stets vorliegen, wenn die DLG ihre Leistungen zu *Selbstkosten* absetzt¹²⁰. Wenn diesfalls die Steuerbehörde statt auf Vergleichspreise auf einen *nach ihrer Erfahrung handelsüblichen oder gar darunterliegenden* Gewinnsatz — auf einen solchen nämlich läuft die Besteuerung nach KS Nr. 14 nicht selten hinaus¹²¹ — abstellt, kann ihr nichts Ungesetzliches vorgeworfen werden. Der BFH hat sich in einem Urteil vom 2. Februar 1960 zur Höhe des Gewinnzuschlags dahingehend geäußert, dass 10–15% "nicht unangemessen" seien¹²². Dem Steuerpflichtigen muss dann nicht nur der Gegenbeweis der geschäftsmässig begründeten Vorteilszuwendung, sondern — a majore minus — auch der Nachweis offenstehen, dass die betreffenden Leistungen unter unabhängigen Geschäftspartnern nicht zu den von der Steuerbehörde angenommenen Gewinnmargen verrechnet werden können. Das wird in der Praxis, soweit ersichtlich, auch durchaus zugelassen¹²³. Damit zusammen fällt auch der Nachweis, dass die Gesellschaft *übermässige Unkosten* gehabt habe, die eine Gewinnerzielung verhindert hätten. Diese Möglichkeit ist im vorn zitierten BGE 107 Ib 325 auch sinngemäss angetönt worden¹²⁴.

Schwieriger wird es, wenn die Unternehmung zwar einen Gewinn ausweist, jedoch einen nach Meinung der Steuerbehörde ungenügenden, also beispielsweise 5 statt 10% vom Aufwand. Sofern aber nach allgemeiner Erfahrung ein Gewinnsatz handelsüblich ist, der erheblich über dem von der Unternehmung behaupteten liegt, können die zuvor angestellten Erwägungen unverändert auch für diesen Fall Geltung

119 RZS N 83 zu § 45 StG; ähnlich auch Uhlmann 165.

120 Widmer, verdeckte Gewinnausschüttung 132.

121 Vgl. hinten 178 ff.

122 Zit. bei Ebenroth 241 FN 508.

123 So konnte eine Broker-gesellschaft von den zürcherischen Steuerbehörden unter Berufung auf gedrückte Gewinnmargen während zweier Geschäftsjahre die Besteuerung eines Gewinns von nur 4% vom Aufwand erwirken.

124 Vorn FN 29.

beanspruchen. Ein nach der Kostenaufschlagsmethode berechneter steuerbarer Gewinn kann dann nicht als unverhältnismässig beurteilt werden. Offenstehen muss freilich der Gegenbeweis, dass der ausgewiesene Gewinn auf konkret in der betreffenden Branche gehandelten Preisen beruht.

Von der Unternehmung im Rahmen des Gegenbeweises dargelegte Vergleichspreise sind von der Steuerbehörde nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung¹²⁵ zu prüfen. So werden jene Preise besonders glaubhaft sein, zu welchen die Unternehmung ihre Dienstleistungen *ausserhalb* des Konzerns absetzt. Handelt es sich dabei aber lediglich um einen geringfügigen Teil der gesamten Leistungserstellung und besteht der Verdacht, dass damit ein niedriger Vergleichspreis lediglich vorgetäuscht werden sollte, um so die Gewinnvorwegnahme auf den innerhalb des Konzerns abgesetzten Leistungen zu verbergen, kann ein solcher Preis nicht beweiskräftig sein.

Der Frage, ob ein Gewinn von 6% der Lohnkosten bzw. 10% der Selbstkosten als handelsüblich qualifiziert werden kann, wird später noch nachgegangen werden¹²⁶. Unter den erwähnten Voraussetzungen jedenfalls kann die Kostenaufschlagsmethode als gesetzmässig beurteilt werden.

II. Dienstleistungen zugunsten einer Tochtergesellschaft

A. Ausgangslage

Vorn¹²⁷ wurde erwähnt, dass eine DLG zwar selten als eigentliche Muttergesellschaft vorkommen dürfte¹²⁸. Dass sie hingegen *Beteiligungen an Konzerngesellschaften* besitzen kann, ist nichts Aussergewöhnliches. Steuerrechtlich stellen sich im Verhältnis zur beteiligungspassiven Gesellschaft grundsätzlich dieselben Fragen wie im Falle einer 100%igen Muttergesellschaft, wenn die Dienstleistungen zugunsten dieser Gesellschaft erbracht wurden. Der Einfachheit halber soll deshalb ungeachtet des Umfangs des Beteiligungsportefeuilles von "Muttergesellschaft" bzw. "Tochtergesellschaft" gesprochen werden.

125 Bosshardt 255; RZS N 26 zu § 75 StG.

126 Hinten 178 ff.

127 Vorn 7.

128 Masshardt, ausländische Unternehmungen 23, geht stillschweigend davon aus, dass DLG nur in Form von Tochtergesellschaften auftreten, offenbar, weil nur diese "von ausländischen Unternehmen in der Schweiz" (KS Nr. 14) gegründet werden könnten. S. dazu aber die Kritik vorn 7 FN 14.

B. Erfolgsberichtigung durch Annahme einer verdeckten Kapitaleinlage

Gelten die allgemeinen Gewinnberichtigungsnormen grundsätzlich auch für das Verhältnis zwischen Mutter und Tochter, so bildet gerade die Vorteilszuwendung der Mutter an die Tochter eine Ausnahme. Was im vorangehenden Modellfall auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zurückgeführt werden konnte, muss hier anders begründet werden, da es sich nicht mehr um eine Leistung an den gewinnberechtigten Gesellschafter, sondern um eine solche an die Gesellschaft handelt. Wendet der Gesellschafter seiner Gesellschaft einen Vorteil zu, erhöht er deren Eigenkapital. Er macht eine *Kapitaleinlage*¹²⁹. Je nachdem, ob die Einlage zum wirklichen oder zu einem tieferen Wert oder gar, wie bei unterpreislicher Überlassung von Nutzen, überhaupt nicht bilanziert wird, spricht man von einer offenen oder von einer verdeckten Kapitaleinlage. Zuerst soll deshalb wiederum auf den Begriff der Kapitaleinlagen eingegangen werden.

1. Begriff der Kapitaleinlage

Nach Känzig liegt eine Kapitaleinlage vor, “wenn Inhaber, Teilhaber oder Kapitalanteilsberechtigte einer Unternehmung in ihrer Eigenschaft als Unternehmer oder Gesellschafter an die Unternehmung eine geldwerte Leistung in der Form einer Barzahlung, einer Verrechnung mit Forderungen, einer Sacheinlage oder einer Dienstleistung erbringen”¹³⁰.

Wenn im folgenden von “Einzahlungen” die Rede ist, steht der Begriff stellvertretend für jenen der “geldwerten Leistungen”.

a) Offene Kapitaleinlage

Als offene Kapitaleinlagen werden Einzahlungen auf das Grundkapital oder das Partizipationsscheinkapital bezeichnet, die anlässlich einer ordentlichen Kapitalerhöhung gemacht werden. Zu den offenen Kapitaleinlagen gehören ferner à fonds perdu-Zuschüsse, die nicht dem Grundkapital, sondern zu Sanierungszwecken dem Verlustvortragkonto, allenfalls einem Bestandes-, Reserve- oder Rückstellungskonto oder einem speziellen Sanierungserfolgskonto gutgeschrieben wurden¹³¹. Aufgelder (Agi), die anlässlich einer ordentlichen Kapitalerhöhung bezahlt werden

129 Känzig EB N 53 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

130 Kapitaleinlagen 82 f. = Festschrift 60.

131 Schärer 279, 281.

und kraft gesetzlicher Bestimmungen den Reserven gutzuschreiben sind, sind ebenfalls den offenen Kapitaleinlagen zuzuordnen¹³².

b) Verdeckte Kapitaleinlage

Eine verdeckte Kapitaleinlage schliesst die Zurechnung zum Grundkapital aus. Sie erfolgt regelmässig in der Weise, dass der Gesellschafter ("Aktionär") der Gesellschaft eine Leistung zu unterpreislichen Bedingungen erbringt, also zu einem unter dem wirklichen Wert liegenden Preis, oder dass sich umgekehrt die Gesellschaft vom Aktionär für eine Leistung überpreislich entschädigen lässt¹³³. Die Überlassung zu unterpreislichen oder die Inkaufnahme von überpreislichen Bedingungen kann aber nicht allein entscheidend sein für die Qualifikation als verdeckte Kapitaleinlage. Die Absicht, eine verdeckte Kapitaleinlage zu leisten, erhellt vielmehr aus der *Art der Verbuchung*. Wird der geldwerte Vorteil einem *Kapitalkonto* gutgeschrieben, liegt die Kapitaleinlage *offen* zugage. Wird er statt dessen als stille Reserve *gar nicht verbucht* oder als Nutzungsüberlassung einem *Ertragskonto*¹³⁴ gutgeschrieben, ist die Kapitaleinlage *verdeckt*. Insofern stimmen wir mit Schär-
rer¹³⁵ nicht überein¹³⁶. Auf die Voraussetzungen der verdeckten Kapitaleinlage ist im folgenden kurz einzugehen.

aa) Erhebliche Vorteilszuwendung

Nur wenn der Leistung des Aktionärs keine oder eine erheblich weniger wertvolle Leistung der Gesellschaft gegenübersteht, kann von einer verdeckten Kapitaleinlage gesprochen werden¹³⁷. Das Erfordernis der erheblichen Wertdifferenz wird in der Literatur meist nicht erwähnt, erscheint aber, gleich jenem des Missverhältnisses der Leistungen bei der verdeckten Gewinnausschüttung, als selbstverständlich¹³⁸. Eine verdeckte Kapitaleinlage sollte auch nicht angenommen werden, wenn der Vorteil für die Gesellschaft durch einen Vorteil für den Aktionär ausgeglichen wird¹³⁹. In der BRD wird der Vorteilsausgleich auch für die verdeckte Kapitaleinlage anerkannt¹⁴⁰.

132 Känzig, Kapitaleinlagen 84 = Festschrift 61.

133 Schärer 279 f.; ZSFR N 40 a–d zu § 45 StG.

134 Ausgenommen einem speziellen Sanierungserfolgskonto.

135 279 und 283.

136 Gl.M. Weidmann/Bühler 325 und dort zit. Autoren.

137 Schärer 280.

138 Gl.M. Weidmann/Bühler 337.

139 Gl.M. Weidmann/Bühler 337.

140 Döllerer 124.

bb) Bewusste Vorteilszuwendung?

Ob sie, wie nach Meinung von Schärre¹⁴¹, Voraussetzung der verdeckten Kapitaleinlage bildet, ist fraglich. Wie für die Beurteilung der verdeckten Gewinnausschüttung erscheint auch zur Annahme einer verdeckten Kapitaleinlage gerechtfertigt, die Ertragsneutralität der Vorteilszuwendung allein von der Voraussetzung abhängig zu machen, dass sie nicht als geschäftsmässig begründet erklärt werden kann. Das entscheidet sich nach der *Verkehrsauffassung*. Es muss demzufolge genügen, dass für den Einleger *erkennbar* ist, dass er für die Leistung keine gleichwertige Gegenleistung der Gesellschaft erwarten kann¹⁴².

Auch die deutsche Praxis erhebt die Absicht der Vorteilszuwendung nicht zur Voraussetzung für die verdeckte Kapitaleinlage¹⁴³. Der BFH bedient sich wiederum der Formel, dass als verdeckte Kapitaleinlage nur Vorteile in Frage kommen, "die ein Nichtgesellschafter *bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns* ... der Gesellschaft nicht einräumen würde ..." ¹⁴⁴.

Demnach könnte selbst eine unbeabsichtigte Begünstigung durch den Aktionär, z.B. weil dieser den Wert der überlassenen Liegenschaft unterschätzte, an der Qualifikation als verdeckte Kapitaleinlage nichts ändern, wenn er seinen Irrtum hätte erkennen können. Der Gesellschaft, die ja für die verdeckte Kapitaleinlage beweispflichtig ist, kann nicht zugemutet werden, den Beweis über den tatsächlichen Willen des Leistenden bzw. des handelnden Organs der leistenden Gesellschaft zu führen; sie muss sich auf nach aussen erkennbare Umstände verlassen können.

cc) Ursächlichkeit des Beteiligungsverhältnisses

Eine verdeckte Kapitaleinlage muss im Beteiligungsverhältnis begründet sein¹⁴⁵. Das *gesellschaftsrechtliche Motiv*, der Gesellschaft einen Vorteil zuzuwenden, ist weitgehend das Gegenstück zur *geschäftsmässigen Begründung* einer Leistung. Indes muss nicht jede Begünstigung der Gesellschaft, die der geschäftsmässigen Begründung entbehrt, zwangsläufig eine gesellschaftsrechtliche Ursache haben. Denkbar sind auch freiwillige Leistungen von der Gesellschaft oder einem Aktionär in keiner Weise verbundenen Dritten. Dann handelt es sich nicht um eine Kapitaleinlage, sondern um ordentlichen Geschäftsertrag. Erst wenn die gesellschaftsrechtliche Beziehung feststeht, ist zu prüfen, ob die Begünstigung allenfalls geschäftsmässig begründet werden kann. Das entscheidet sich nach dem bekannten Kriterium, ob ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft den Vorteil ebenfalls zugewendet hät-

141 280.

142 So auch Schärre a.a.O. im Nachsatz und Weidmann/Bühler 337.

143 Döllerer 122.

144 BFH 19. Juli 1970 I R 24/67 zit. bei Döllerer 121 (Hervorhebung durch d. Verf.).

145 Schärre 280.

te¹⁴⁶. Es kann auf das zur verdeckten Gewinnausschüttung Gesagte verwiesen werden.

Gesellschaftsrechtliche Beziehung zur Gesellschaft kann nicht nur ein Aktionär, sondern ebenso sehr ein diesem *nahestehender Dritter* haben¹⁴⁷.

2. Formen der verdeckten Kapitaleinlage

Verdeckte Kapitaleinlagen erscheinen grundsätzlich in zwei Formen. In Betracht kommt zunächst die Überlassung von *Wirtschaftsgütern* oder von zum Verbrauch oder Weiterverkauf bestimmten *Waren*. Sie vermehren die Aktiven und damit das Vermögen der Gesellschaft. Sodann bilden aber auch *Nutzungen* Gegenstand von verdeckten Kapitaleinlagen, z.B. Vermietung oder Verpachtung, Erteilung von Lizenzrechten, Gewährung von Darlehen, *Erbringen von Dienstleistungen*¹⁴⁸, und zwar vom Aktionär der Gesellschaft unterpreislich überlassene (AG zahlt zu tiefen Zins) oder überpreislich erhaltene (Aktionär zahlt zu hohen Zins) Nutzungen¹⁴⁹. Überlässt der Aktionär seiner Gesellschaft ein Darlehen, ohne dafür Zins zu verlangen, erhöht er zwar nicht das Vermögen der Schuldnerin, ermöglicht ihr aber, dank der fehlenden Zinsbelastung einen höheren Gewinn zu erzielen. Verdeckte Kapitaleinlagen in Gestalt von Nutzungen wirken sich daher nicht im Vermögensbereich, sondern im Gewinnbereich aus. Das veranlasste den deutschen BFH, die Überlassung von Nutzungen bisher in ständiger Rechtsprechung wenigstens im Inlandverhältnis¹⁵⁰ für nicht einlagefähig zu erklären, es sei denn, auf seiten des Zuwendenden entstünde gerade dadurch ein Verlust¹⁵¹. Dienstleistungen, die an eine deutsche Tochtergesellschaft unterpreislich erbracht werden, werden dieser folglich als Ertrag angerechnet, der Muttergesellschaft andererseits als Aufwand zugestanden.

146 Schärer 273; Weidmann/Bühler 328.

147 RZS N 45 zu § 45 StG.

148 Schärer 280.

149 A.M. Weidmann/Bühler 328.

150 Für grenzüberschreitende Vorgänge ausdrücklich offengelassen im Urteil vom 3. Februar 1971 in BStBl II, 408, 411 zit. bei Baranowski 121.

151 Debatin, Gewinnberichtigung 598; Ebenroth 30, der die Nutzungsüberlassung dann für einlagefähig hält, wenn sie einer *ausländischen* Tochtergesellschaft gewährt wird, weil sonst die Möglichkeit der Besteuerung auf seiten der inländischen Muttergesellschaft entfalle. Dass die Einlagefähigkeit von rein riskalischen Überlegungen abhängig gemacht wird, erscheint allerdings fragwürdig. A.M. denn auch Baranowski, der dafür hält, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten dem Beteiligungskonto zu belasten sei, weil der Beteiligungswert durch die Einlage zunehme (124).

3. Steuerliche Auswirkungen

Zum Unterschied von der verdeckten Gewinnausschüttung kennt das Recht der direkten Steuern¹⁵² keine ausdrücklichen Bestimmungen zur Behandlung von verdeckten Kapitaleinlagen¹⁵³.

Die massgeblichen Regeln sind jedoch durch die Lehre, ausgehend von den die Reinertragsermittlung allgemein beherrschenden Grundsätzen, erarbeitet worden. Die steuerlichen Auswirkungen sind für Gesellschaft und Gesellschafter verschieden.

a) Bei der Gesellschaft

Kapitaleinlagen berühren die Erfolgsrechnung nicht¹⁵⁴. Die Kapitaleinlagen ermöglichen der Gesellschaft erst, Ertrag zu erzielen, können also nicht selber Ertrag sein¹⁵⁵. Das bedeutet anderseits, dass Abschreibungen, Rückstellungen, die zu Lasten der durch Einlagen geschaffenen Reserven oder Rückstellungen vorgenommen wurden, steuerlich als nicht erfolgt zu betrachten sind und für die steuerrechtliche Gewinnermittlung – ausserhalb des kaufmännischen Abschlusses – noch nachzuholen sind¹⁵⁶. Ein Beispiel: Der Aktionär verkauft seiner Gesellschaft ein mit 100'000 zu bewertendes Patent für 50'000. Die Gesellschaft kann das Patent zum wirklichen Wert von 100'000 aktivieren und muss diesfalls die Differenz zwischen Kaufpreis und wirklichem Wert = 50'000 einem Reserve- oder Rückstellungskonto gutschreiben. Sofern künftige Abschreibungen zu Lasten dieses Kontos vorgenommen werden, haben sie den Erfolg der Gesellschaft noch nicht geschmälert. Sie sind aber steuerrechtlich als erfolgsschmälernder Aufwand zu behandeln, weshalb sie ausserhalb des handelsrechtlichen Gewinns zu berücksichtigen sind. Dieselbe Folge tritt ein, wenn die Gesellschaft die Kapitaleinlage nicht aktiviert, sondern als stille Reserve behandelt. Der bei Veräusserung des Patents erzielte Buchgewinn muss auf Verlangen der Gesellschaft um die seinerzeitige Kapitaleinlage gekürzt werden¹⁵⁷.

Bewirkte die Kapitaleinlage bei der Gesellschaft einen "Nichtaufwand", z.B. weil diese von Mietzahlungen befreit wurde, ist der Kapitalzuschuss im entsprechend

152 Wohl aber jenes der Stempelabgaben.

153 Weidmann/Bühler 321. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBST spricht zwar von "Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital" und meint damit offene Einlagen. Die Erwähnung, dass sie für die Berechnung des steuerbaren Reinertrags in Betracht fallen, ist jedoch laut Känzig falsch und vom Gesetzgeber nicht gewollt; vgl. Känzig N 38 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

154 Döllerer 123, 125; Känzig N 38 und 42 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; RZS N 37 zu § 45 StG; Schärer 278; BGE 98 Ib 404 = ASA 42 (1973/74), 265.

155 Känzig, Kapitaleinlagen 83 = Festschrift 60; Schärer 277.

156 Känzig, Kapitaleinlagen 92 = Festschrift 68; ders., Festschrift 22, 26; ders. N 40 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; RZS N 42 zu § 45 StG; ZSFR N 40d zu § 45 StG.

157 Känzig, Kapitaleinlagen 87 = Festschrift 63.

höheren Gewinn zum Ausdruck gekommen. Die Gesellschaft kann ihn deshalb für die steuerliche Ertragsermittlung in Abzug bringen¹⁵⁸.

Für die steuerliche Behandlung ist gleichgültig, ob es sich um eine offene oder eine verdeckte Kapitaleinlage handelt; sie ist so oder anders ertragssteuerfrei¹⁵⁹. Zu beachten ist aber, dass die Nichtbesteuerung einer *verdeckten* Kapitaleinlage davon abhängig ist, ob diese – u.U. noch bei Liquidation des entsprechenden Aktivums – nachgewiesen werden kann. Ebenso muss die adäquate Behandlung beim Gesellschafter nachgewiesen werden¹⁶⁰. Andernfalls wird die Gesellschaft bei der formellen Sachdarstellung, d.h. bei der Verbuchung als Ertrag, behaftet¹⁶¹.

b) Beim Gesellschafter

Es ist vorerst zu unterscheiden, ob die verdeckte Kapitaleinlage in einer übersetzten Aufwendung für von der Gesellschaft empfangene Leistung, in einer übermässigen Ausgabe für ein von ihr entgegengenommenes Wirtschaftsgut oder in einer unterpreislichen Vergütung für ihr erbrachte Leistung besteht. Aufwendungen werden stets nach dem Grundsatz der geschäftsmässigen Begründung beurteilt und wenn nötig korrigiert. Übermässige Ausgaben für Anschaffungen und unterpreisliche Vergütungen dagegen sind nur unter zwei Voraussetzungen zu berichtigen:

Einmal ist abzuklären, ob die verdeckte Kapitaleinlage eine Wertsteigerung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft zur Folge hat. Tritt eine Wertsteigerung ein, ist deren Besteuerung sodann abhängig von der Qualifikation der Beteiligung als Privat- oder als Geschäftsvermögen. Ist sie Teil des *Privatvermögens*, kann der Wertzuwachs nur dort besteuert werden, wo das Gesetz private Kapitalgewinne der Steuer unterstellt¹⁶². Der BdBSt sieht dies gerade nicht vor.

Bildet die Beteiligung dagegen *Geschäftsvermögen*, so bei Kapitalgesellschaften, ist der Wertzuwachs dem Beteiligungskonto zu belasten und damit steuerbar. Die Belastung der Erfolgsrechnung ist steuerrechtlich nur dann zulässig, wenn der um die Kapitaleinlage erhöhte Buchwert der Beteiligung auf den Bilanzstichtag wieder abgeschrieben werden könnte, was sich allein nach der Bewertung der betreffenden Beteiligung richtet¹⁶³. Kann deshalb eine Aufrechnung ganz oder teilweise unterbleiben, so wird dadurch eine Beteiligungsabschreibung zugelassen. Ist umgekehrt eine Ertragskorrektur notwendig, handelt es sich um eine *besteuerte Beteiligungsabschreibung*¹⁶⁴.

158 Schärer 283.

159 Känzig, Kapitaleinlagen 85 = Festschrift 62; Schärer 280, 283.

160 Schärer 283.

161 Känzig, Kapitaleinlagen 87 = Festschrift 63; Schärer 280.

162 Känzig, Kapitaleinlagen 92 = Festschrift 68; Schärer 288.

163 Döllerer 139 f.; Ebenroth 29; Känzig, Kapitaleinlagen 92 f. = Festschrift 68 f.; RZS N 45 zu § 45 StG; Schärer 286; Schmid 390, 396.

164 Schärer 286.

Eine Belastung der Erfolgsrechnung bzw. Abschreibung der Beteiligung auf den bisherigen Buchwert ist somit stets zulässig, wenn der Wert der Beteiligung trotz der verdeckten Kapitaleinlage sinkt oder gleich bleibt; letzteres trifft zu, wenn die verdeckte Kapitaleinlage dazu dient, einen im laufenden Geschäftsjahr entstandenen Verlustvortrag auszugleichen¹⁶⁵. Zum besseren Verständnis möge das Schärfer¹⁶⁶ entnommene aufschlussreiche Beispiel dienen:

“Darlehen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft 10 Mio. Die Muttergesellschaft verzichtet auf einen Zins. Begünstigung somit (à 7%) = 700'000.

Bewertung der Beteiligung der Tochtergesellschaft:

	1.1.	31.12.
a) nominell	6'000'000	6'000'000
Buchwert	6'000'000	6'000'000
wirklicher Wert	7'000'000	6'000'000
b) nominell	6'000'000	6'000'000
Buchwert	6'000'000	6'000'000
wirklicher Wert	13'000'000	18'000'000

Fall a)

Hätte die Tochtergesellschaft den Zins von 700'000 bezahlen müssen, so wäre der Wert der Beteiligung unter 6 Mio. gefallen. Bei der Muttergesellschaft wäre der Ertrag um 700'000 höher ausgefallen. Indessen hätte sie die Beteiligung um 700'000 abschreiben müssen. Der Ertragsverzicht gleicht sich mit dem Abschreibungsverzicht aus. Eine steuerliche Ertragskorrektur ist somit nicht notwendig.

Fall b)

Auch wenn die Tochtergesellschaft den Zins von 700'000 bezahlt hätte, so hätte die Wertzunahme der Beteiligung die Zinsbelastung wesentlich überstiegen. Der Zinsverzicht der Muttergesellschaft bezweckte offensichtlich nur, das Eigenkapital der Tochtergesellschaft auf indirektem Wege und zulasten des steuerbaren Ertrages der Muttergesellschaft zu vermehren. Diese verdeckte Kapitaleinlage ist bei der Muttergesellschaft als ‘versteuerte Beteiligungsabschreibung’ aufzurechnen.”

Von einer vollen Aufrechnung unter dem Titel der verdeckten Kapitaleinlage ist abzusehen, wenn die Muttergesellschaft nur einen Bruchteil der Beteiligung an anderen Gesellschaften hält. Rein rechnerisch steigt hier der Wert der Beteiligung nicht in Höhe des vollen Wertes der verdeckten Kapitaleinlage, sondern nur ent-

165 Döllerer 140.

166 286 f.

sprechend dem Bruchteil der Beteiligung¹⁶⁷. Der restliche Teil der dadurch bedingten Wertzunahme kommt den übrigen Gesellschaftern zugut¹⁶⁸. Das heisst aber nicht, dass eine Aufrechnung im vollen Umfang des Wertes der verdeckten Kapitaleinlage nicht unter einem anderen Titel begründet sein kann. Darauf werden wir sogleich zurückkommen.

C. Die ungenügende Dienstleistungsentschädigung als verdeckte Kapitaleinlage

Folgt man der Auffassung, wonach die Überlassung von Rechten zur Nutzung und das Erbringen von Dienstleistungen einlagefähig sind¹⁶⁹, so handelt es sich bei Dienstleistungen, die eine DLG an ihre Tochtergesellschaft gegen unzureichende Vergütung erbringt, im Umfang der Differenz zu einer "arm's length"-Vergütung um eine verdeckte Kapitaleinlage¹⁷⁰.

D. Folgerung

Die Praxis, angewiesen durch KS Nr. 14 oder entsprechend lautende kantonale Bestimmungen, macht keinen Unterschied zwischen DLG, die ihre Leistung der Muttergesellschaft erbringen, und solchen, die Tochtergesellschaften bedienen. Die Gewinnfiktion von mindestens 10% der gesamten Aufwendungen gilt für beide Subjekte gleichermassen. Soll die Kostenaufschlagsmethode jedoch auch dann gesetzmässig sein, wenn Empfängerin der Dienstleistung eine Tochtergesellschaft ist, so muss sie sich mit den allgemeinen steuerlichen Möglichkeiten der Ertragskorrektur im Einklang befinden, da die schweizerischen Steuergesetze zur Korrektur von verdeckten Kapitaleinlagen keine besondere Ermächtigung, ähnlich etwa jener von § 1 des deutschen AStG¹⁷¹, erteilen. Darüber können auch die Gewinnberichtigungsnormen in DBA nicht hinweghelfen, da sie lediglich Kollisionsrecht sind¹⁷².

167 Döllerer 140.

168 Vgl. ZSFR N 40b zu § 45 StG.

169 A.M. Weidmann/Bühler 328 ohne nähere Begründung. Sie anerkennen immerhin, dass die Beteiligung durch die unterpreisliche Nutzungsüberlassung an Wert gewinnt.

170 Höhn/David 363 f. N 26 lehnen die Qualifikation von Gewinnverschiebungen über die Grenze als verdeckte Kapitaleinlage ab mit der Begründung, diese Vorgänge seien steuerrechtlich gerade nicht erfolgsneutral. Dabei scheinen sie zu verkennen, dass verdeckte Kapitaleinlagen dann nicht erfolgsneutral sind und statt dessen steuerbaren Ertrag der (inländischen) Muttergesellschaft bilden, wenn kein Anlass zur Abschreibung der Beteiligung an der (ausländischen) Tochtergesellschaft besteht. In diesen Fällen hindert die Qualifikation als verdeckte Kapitaleinlage die Ertragskorrektur nicht.

171 Weidmann/Bühler 321.

172 Höhn, Handbuch 78 Nr. 24.3; RZS, Bd. I, N 72 zu Internationales Recht.

Es zeigte sich zuvor, dass verdeckte Kapitaleinlagen in Form unterpreislichen Leistungsentgelts dem Ertrag der einlegenden Gesellschaft, die allein hier zur Diskussion steht, nur dann hinzugerechnet werden können, wenn der Wert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft im selben Mass gestiegen ist. Die Methode von KS Nr. 14, den Ertrag der DLG zu erhöhen, ist folglich, insoweit eine verdeckte Kapitaleinlage in Frage steht, nur dann gesetzmässig, wenn diese Voraussetzung erfüllt ist. Das sei an zwei Beispielen gezeigt:

<i>Grundkapital der Tochtergesellschaft</i>	100'000
---	---------

Erfolgsrechnung der DLG

Dienstleistungsaufwand	200'000
Dienstleistungsertrag (buchmässiger)	200'000
verdeckte Kapitaleinlage (10% vom Aufwand)	20'000

Bewertung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft

	1.1.	31.12.
1. Buchwert (= Nominalwert)	100'000	100'000
wirklicher Wert	150'000	200'000
2. Buchwert (= Nominalwert)	100'000	100'000
wirklicher Wert	150'000	80'000

Beurteilung

Fall 1

Auch wenn die Tochtergesellschaft eine angemessene Dienstleistungsentschädigung in Höhe von 220'000 bezahlt hätte, hätte die Wertzunahme der Beteiligung die Differenz zwischen bezahlter und angemessener Entschädigung, die verdeckte Kapitaleinlage also, noch überstiegen. Die verdeckte Kapitaleinlage ist demnach aufzurechnen.

Fall 2

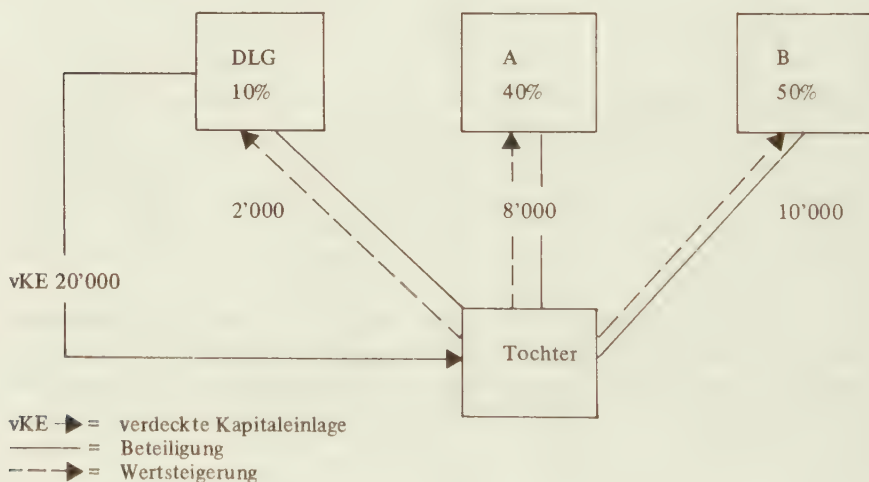
Da der Beteiligungswert trotz verdeckter Kapitaleinlage gesunken ist, ist eine Abschreibung mindestens in Höhe der verdeckten Kapitaleinlage gerechtfertigt. Eine Ertragskorrektur muss unterbleiben, soweit kein anderer Grund zur Gewinnberichtigung vorliegt.

Nicht im Ausmass der verdeckten Kapitaleinlage steigt der Wert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft naturgemäss dann, wenn die DLG diese nur zu einem Bruchteil besitzt¹⁷³. Zur Veranschaulichung diene ein Beispiel, dem dieselben Annahmen wie den vorangehenden zugrunde liegen, wobei aber die DLG nur einen Zehntel des Grundkapitals der "Tochtergesellschaft" besitzt:

Bewertung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft

	1.1.	31.12.
3. Buchwert (= Nominalwert)	10'000	10'000
wirklicher Wert	15'000	20'000

Wenn das Eigenkapital der Tochtergesellschaft wie im Beispiel 1 gesamthaft um 50'000 zugenommen hat, erhöht sich der Wert der Beteiligung der DLG somit nur um einen Zehntel = 5'000. Entsprechend kommt ihr der durch die verdeckte Kapitaleinlage bewirkte Anteil am Wertzuwachs auch nur zu einem Zehntel von 20'000 = 2'000 zu; neun Zehntel = 18'000 verteilen sich auf die übrigen an der Tochter beteiligten Gesellschaften:



Hier könnte die Aufrechnung von neun Zehnteln der – vermuteten – verdeckten Kapitaleinlage bei der DLG nicht mit einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Mutter "A" begründet werden, da diese an der Tochter nicht beteiligt ist. Es ist in diesem Fall aber überhaupt *fraglich*, ob eine verdeckte Kapitaleinlage vorliegt. Die verdeckte Kapitaleinlage ist ja auf ein Abweichen vom Fremdverhalten zurück-

173 Vgl. vorn FN 167.

zuführen, das geschäftsmässig nicht begründet ist, sondern allein gesellschaftsrechtliche Ursachen hat. Die unterpreisliche Vergütung der Dienstleistung kann hier aber nicht mit gesellschaftsrechtlicher Beziehung erklärt werden. Dazu ist die Beteiligung an der bedienten Tochtergesellschaft zu schwach und wäre der Vorteil für das nicht nahestehende Drittunternehmen zu gross. Der DLG wird vielmehr der Nachweis gelingen, dass der Einnahmenverzicht geschäftsmässig begründet ist, beispielsweise weil die Konkurrenz in ihrem Fachbereich gross ist. Das Beispiel ist freilich ausgesprochen theoretisch, da eine DLG, wenn sie schon ausnahmsweise für nicht verbundene Unternehmen tätig wird, ihre Kapazität doch zum grösseren Teil zugunsten verbundener Unternehmen einsetzen wird. Dann wiederum wird der Preis, der von aussenstehenden Dritten verlangt wird, kaum als Richtwert für den angemessenen Verrechnungspreis dienen können. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass die dem Dritten zukommende verdeckte Kapitaleinlage der DLG nur im Umfang ihrer Beteiligungsquote aufgerechnet werden könnte. Das wird sich aber auf den gesamten Reinertrag nur geringfügig auswirken und dürfte deshalb am Ergebnis, der Aufrechnung von mindestens 10% der Aufwendungen, nichts ändern, wenn die DLG vorwiegend für Konzerngesellschaften arbeitet. Für deren Teil ist die Aufrechnung, wie wir gezeigt haben, gesetzmässig.

Zusammenfassend ist die Gesetzmässigkeit der durch Kostenaufschlag vorgenommenen Besteuerung von Dienstleistungsmuttergesellschaften stets dann zu bejahen, wenn die DLG ausschliesslich oder überwiegend für Gesellschaften des eigenen Konzerns tätig ist und wenn sie nicht, würde sie sich ihre Dienstleistungen angemessen vergüten lassen, eine Beteiligungsabschreibung in mindestens gleicher Höhe vornehmen müsste, beispielsweise weil die bediente Tochtergesellschaft sanierungsbedürftig ist. Solche Situationen dürften wohl ausgesprochen selten vorkommen, weshalb es vertretbar scheint, die Kostenaufschlagsmethode generell auch für Dienstleistungsmuttergesellschaften anzuwenden, soweit die Gesellschaft keine gegenteiligen Tatsachen im Sinne der angestellten Erwägungen nachweist.

III. Dienstleistungen zugunsten von Schwestergesellschaften

Die damit zusammenhängenden Fragen lassen sich aus den Erkenntnissen beantworten, die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft gelten. Dies jedenfalls dann, wenn man sich die vom deutschen BFH angewendete sog. Dreiecks-konstruktion zu eigen macht, wonach Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften sich einerseits in eine *verdeckte Gewinnausschüttung* an die gemeinsame Mutter und andererseits in eine *verdeckte Kapitaleinlage* der Mutter zugunsten der Schwester aufspalten lassen¹⁷⁴. In unserem Zusammenhang ist indessen einzig ent-

174 Vgl. die Hinweise auf die Rechtsprechung bei Döllerer 34 und Ebenroth 37 ff. Befürwortend: Reich, Realisation 199. A.M. Weidmann/Bühler 368, die eine tendenzielle Abkehr von der Dreiecksfiktion in der Schweiz feststellen. Mit Bezug auf die Verrech-

scheidend, dass die DLG durch die Begünstigung der Schwester eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Mutter vornimmt, indem sie dieser eine Wertzunahme der Beteiligung an der Schwester verschafft¹⁷⁵, nicht *wer* unter den verbundenen Gesellschaften als Empfänger dafür in Frage kommt. Ob die verdeckte Gewinnausschüttung der Schwester oder der Mutter zuzurechnen ist, kann vom Blickwinkel der DLG aus betrachtet dahingestellt bleiben. Es gelten somit im Verhältnis unter Schwestergesellschaften dieselben Überlegungen, wie sie für Vorteilszuwendungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft angestellt worden sind¹⁷⁶.

IV. Dienstleistungen einer Betriebsstätte

A. Erfolgsberichtigung als Folge der Steuerauscheidung

Wird eine rechtlich selbständige Tochtergesellschaft ungenügend entschädigt, folgt die steuerliche Korrektur mit der Begründung, dass damit eine Gewinnvorwegnahme ausgeglichen wird¹⁷⁷. Steuerliche Änderungen an den BetriebsstättEFaktoren dagegen sind, abgesehen von der Berichtigung des Gesamtunternehmenserfolgs, Ergebnis der Steuerauscheidung. Dies gilt selbst dann, wenn die Gewinnermittlung objektmässig erfolgt, mithin wie bei einem rechtlich selbständigen Unternehmen von "arm's length"-Grundsätzen beherrscht wird¹⁷⁸.

Soll die Gewinnberichtigung von rechtlich unselbständigen Unternehmen gesetzmässig sein, muss sie demnach im Einklang mit den Ausscheidungsregeln der massgeblichen Rechtsquellen stehen. Als solche fallen im internationalen Verhältnis nebst dem internen Recht die DBA in Betracht. Es fragt sich deshalb, welche von diesen Rechtsgrundlagen als Bezugsgrössen für die Beurteilung der Gesetzmässigkeit massgeblich ist, die interne oder die zwischenstaatliche.

Wir haben gesehen, dass die durch DBA erreichte Abgrenzung der Steueransprüche gegenüber Betriebsstätten *ausländischer* Unternehmen faktisch mit der Gewinnermittlung bzw. Gewinnberichtigung zusammenfällt, weil jeder Staat – anders als

nungssteuer werde von der EStV eine verdeckte Gewinnausschüttung *direkt an die Schwestergesellschaft* angenommen. Diese, nicht die Muttergesellschaft, sei berechtigt, die Verrechnungssteuer zurückzufordern. Diese Meinung lässt ausser acht, dass Gewinnausschüttungen immer nur den Kapitaleignern zuzurechnen sind, mögen sie auch nahestehenden Dritten zum Vorteil gereichen.

175 ZSFR N 78a und 106a zu § 45 StG; Ebenroth 37.

176 Vorn 115 ff.

177 S. vorn 129.

178 Der Auffassung Constantins (240) und Zünds (260), dass unter Betriebsstätten der Grundsatz des "dealing at arm's length" nicht gelte, kann denn auch nur dann beigeprlichtet werden, wenn der Gesamtgewinn nach Quoten aufgeteilt wird. Dann ist die Bemessung der unternehmensinternen Leistungen in der Tat ohne Bedeutung (so auch Baumgartner M., Langfristige Steuerplanung und Unternehmens-Struktur, Der Schweizer Treuhänder 1981, 5/28). Nicht zutreffend ist diese Ansicht aber, wenn objektmässig ausgeschieden wird. Hier muss "arm's length" beachtet werden.

im interkantonalen Verhältnis – eine Gewinnberichtigung vollumfänglich “seiner” Betriebsstätte zurechnet, nicht dem Gesamtunternehmenserfolg, zumindest wenn er objektmässig ausscheidet¹⁷⁹. Wenn den DBA-Kollisionsnormen auf diese Weise gleichsam materiellrechtlicher Gehalt zukommt, könnte man deshalb vertreten, dass sich die Gewinnberichtigung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen einzig mit den betreffenden DBA-Normen im Einklang befinden muss, um gesetzmässig zu sein.

Nun stecken aber DBA-Normen, selbst wenn ihnen hier materiellrechtlicher Gehalt zukommt, stets nur die Grenzen des Möglichen ab. Es ist denkbar, dass das interne Steuerrecht weniger weit geht, also z.B. statt einer kompromisslos durchgeführten objektmässigen Ausscheidung die im interkantonalen Verhältnis geltende quotenmässige Ausscheidung anwendet mit der Folge, dass beispielsweise ausländische Verluste mit schweizerischem Betriebsstätteertrag verrechnet werden. In solchen Fällen muss sich die betroffene Unternehmung auf das interne Recht berufen können. Es muss deshalb grundsätzlich gelten, dass die besondere Gewinnermittlungsmethode für Dienstleistungsbetriebsstätten auf internem Recht basieren muss, um als gesetzmässig erkannt zu werden. Dies selbst dann, wenn das interne Recht eine für das Unternehmen ungünstigere Ausscheidungsmethode, z.B. statt der Gewinnaufteilung die separate Gewinnermittlung, vorsieht. Dies verstösst nicht gegen DBA-Recht, wenn die Gewinne der Betriebsstätte regelmässig selbständig ermittelt werden¹⁸⁰.

Verweist das interne Recht für internationale Verhältnisse seinerseits auf DBA-Recht, entscheidet letzteres wohl über die Gesetzmässigkeitsfrage, jedoch nur, weil es das interne Recht so will.

B. Die Dienstleistungsentschädigung als Teil des ausgeschiedenen Reinertrags

Nach den Grundsätzen der Steuerauscheidung beurteilt sich demnach auch, in welcher Höhe eine Dienstleistungsentschädigung von den Steuerbehörden festgesetzt werden kann, ohne mit dem Gesetzmässigkeitsgebot in Konflikt zu geraten. Die in KS Nr. 24 vorgesehene Methode muss mit der massgeblichen Rechtsgrundlage vereinbar sein.

179 S. vorn 75.

180 Widmer, Handbuch 237, Nr. 72.25.

C. Folgerung

Zur Beurteilung der Gesetzmässigkeit der Besteuerung von Dienstleistungsbetriebsstätten nach den Richtlinien des KS Nr. 24 ist somit je nach Verweisung entweder das interne Recht oder das DBA-Recht massgebliche Bezugsgrösse. Deshalb soll die Vereinbarkeit mit beiden Rechtsgrundlagen, zunächst mit DBA-Recht, anschliessend mit internem Recht, untersucht werden.

1. Zwischenstaatliche Rechtsgrundlage (DBA)

Das OECD-Musterabkommen regelt die Besteuerung von Betriebsstätten in Art. 7. Diese Bestimmung wurde von den neueren schweizerischen DBA in wesentlichen Teilen wortgetreu übernommen, weshalb sie stellvertretend für letztere als Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen dienen kann¹⁸¹.

Laut Art. 7 Abs. 1 kann der Betriebsstättestaat die Betriebsstätte nach Massgabe des ihr *zurechenbaren Gewinns* besteuern. Der zurechenbare Gewinn kann auf direkte (objektmässige) oder auf indirekte (quotale) Weise bestimmt werden. Kern des Artikels ist die Regel, dass einer Betriebsstätte derjenige Gewinn zugerechnet werden kann, den sie unter den gleichen oder ähnlichen Umständen als vom Hauptsitz unabhängiges Unternehmen erzielt hätte¹⁸². Diese Formel widerspiegelt das für verbundene Unternehmen bekannte "arm's length"-Prinzip und deutet gleichzeitig darauf hin, dass der Betriebsstättegewinn nach der *direkten* Methode, losgelöst von den Faktoren der Gesamtunternehmung, zu bestimmen ist¹⁸³.

Auf die direkte Methode braucht nach Kommentar zum OECD-Musterabkommen selbst dann nicht verzichtet zu werden, wenn keine getrennten Rechnungsabschlüsse der Betriebsstätten vorhanden sind oder erstellt werden können, aber auch dann nicht, wenn keine Marktpreise in Erfahrung gebracht werden können. Es ist den Steuerbehörden unter diesen Umständen gestattet, der Steuerveranlagung einen durchschnittlichen Bruttogewinn unter Abzug der übrigen Kosten zugrunde zu legen oder ganz einfach einen "arm's length"-Gewinn zu schätzen¹⁸⁴.

Mit dem Hinweis auf Art. 52 Abs. 2 BdBSt erklärt KS Nr. 24 zunächst die quotenmässige Methode für anwendbar. Es befasst sich dann aber einlässlich mit dem Fall, da diese Methode mangels zuverlässiger Geschäftsunterlagen der Gesamtunternehmung nicht zu befriedigen vermag. In Ziff. 2 lit. a empfiehlt es für diesen Fall, vom Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung (einzig) der schweizerischen Betriebsstätte auszugehen und diesem jene Einkünfte wie Verkaufserlöse, Kapitalgewinne, Lizenzeinnahmen u.a. hinzuzurechnen, deren Gutschrift unterlassen wurde.

181 Vgl. je Art. 7 DBAD, DBAF, DBAOe; ferner Art. III Abs. 3 DBAUS.

182 Art. 7 Abs. 2.

183 GLM. Digeronimo 51.

184 Komm. N 13 und 23 zu Art. 7 OECD-Musterabkommen.

Ist die Betriebsstätte zugleich Hauptsitz, sind ihr darüber hinaus "Regiekostenbeiträge" für Forschung, Reklame, Entwicklungs- und Verwaltungskosten usw. gutzubringen¹⁸⁵. Zu berücksichtigen ist ferner insbesondere der durch Festsetzung unangemessener Preise entzogene Gewinn oder Nutzen. Auf der anderen Seite sind die der Rechnung belasteten Vergütungen an den Hauptsitz, an Gesellschafter oder Nahestehende auf ihre geschäftsmässige Begründetheit hin zu prüfen¹⁸⁶. Diese Massnahmen zielen sämtlich darauf ab, den Betriebsstättegewinn auf *direkte* Weise zu ermitteln, und stehen folglich *mit einer zwischenstaatlichen Rechtsgrundlage nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens im Einklang*¹⁸⁷.

Damit ist indes die Frage noch nicht beantwortet, ob auch die ausdrücklich für *Betriebsstätten mit Dienstleistungsfunktion* in Ziff. 2 lit. c des KS Nr. 24 empfohlene Besteuerungsmethode eine zulässige Art der direkten Ausscheidung ist. Diesen Betriebsstätten ist zwar, wie für andere auch, "mindestens derjenige Reinertrag zuzurechnen, den eine unabhängige Unternehmung unter ähnlichen Verhältnissen für die gleiche Tätigkeit erzielen würde", jedoch ist zu diesem Zweck von vornherein ein anderer Weg einzuschlagen: Nicht der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung soll als Ausgangspunkt von Korrekturen dienen, sondern die gesamten Aufwendungen oder ein bestimmter Teil davon. Der Reinertrag soll in einem bestimmten Verhältnis zu den ausgewiesenen Aufwendungen oder eines Teils davon festgesetzt werden. Ist trotzdem Konformität mit DBA-Recht gegeben?

Der OECD-Kommentar anerkennt, dass in Ermangelung von Vergleichswerten andere Behelfe zur Ermittlung der "arm's length"-Entschädigung an deren Stelle treten müssten¹⁸⁸. Von vornherein als untauglich erweist sich für DLG die Wiederverkaufspreismethode, weil Dienstleistungen regelmässig erst nach mehreren Verarbeitungsstufen an den Abnehmer gelangen, der Rohgewinnabschlag somit kaum mehr zuverlässig ermittelt werden kann¹⁸⁹. Als einzig denkbare Alternative bietet sich diesfalls die Kostenaufschlagsmethode an, der sich auch KS Nr. 24 bedient.

Wie verhält es sich aber, wenn Vergleichspreise gefunden werden könnten, was gerade für Assistenzleistungen anerkannt wird? Es muss hier dasselbe gelten, was bereits zur Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung gesagt worden ist: Solange ein Gewinnentzug feststeht, kann nichts darauf ankommen, *wie* die Berichtigung vorgenommen wird, wenn diese nicht unverhältnismässig ausfällt. Vorbehalten bleiben muss aber immer das Recht der Unternehmung, anhand von Vergleichspreisen einen tieferen Gewinn nachzuweisen¹⁹⁰. Erscheint somit die

185 Masshardt, ausländische Unternehmungen 30.

186 Ziff. 2 lit. d.

187 Die in OECD-Kreisen vertretene Auffassung, dass Betriebsstätten für "besondere Leistungen", d.h. im wesentlichen für Dienstleistungen, nicht mit Gewinn entschädigt werden sollen (Widmer, Handbuch 229 Nr. 53.4), erscheint aus erwähnten Gründen nicht als sachgemäss. Sie stösst laut Widmer (Handbuch 230 Nr. 53.5) denn auch namentlich in Deutschland und in der Schweiz auf Kritik.

188 S. vorn FN 184.

189 Vgl. Ebenroth 161.

190 Von diesen Überlegungen hat sich das VGr ZH in einem Entscheid (StR 21 (1966), 413 f.) leiten lassen, wenn es die Besteuerung einer Betriebsstätte der Werbebranche mit 10% der

Kostenaufschlagsmethode als zulässige Art der direkten Ausscheidung, lässt sie sich auch mit den in den neueren DBA vorgesehenen Ausscheidungsgrundsätzen vereinbaren.

2. Interne Rechtsgrundlage

Hier interessiert nur noch die Frage, ob die objektmässige Besteuerung von Betriebsstätten mit Dienstleistungsfunktion auch im Hinblick auf solche Steuergesetze als gesetzmässig erscheint, *die auf dem Boden der quotenmässigen Ausscheidung* stehen. Dazu gehört u.a. der *BdBS*¹⁹¹. Wo von der Unternehmung keine Angaben über die Gesamtfaktoren erhältlich oder zwar vorhanden, jedoch nicht überprüfbar sind, bleibt der Steuerbehörde keine andere Möglichkeit, als den steuerbaren Gewinn der Betriebsstätte zu *schätzen*. Dass hiezu auf die Verhältnisse der Betriebsstätte allein abgestellt und diese wie eine unabhängige Unternehmung behandelt wird, ist nicht zu beanstanden. Die Steuerbehörde kann sich der Kostenaufschlagsmethode als einer Form der objektmässigen Ausscheidung bedienen, wie wenn das Steuergesetz diese ausdrücklich vorsehen würde.

Kann dagegen die Unternehmung einwandfrei nachweisen, dass eine quotenmässige Ausscheidung zu einem anderen, für die ausländische Betriebsstätte günstigeren Ergebnis führen würde, weil sie mit überprüfbaren Angaben sowohl über den Gesamterfolg wie den Verteilungsschlüssel aufwarten kann, kann u.E. nicht auf der Kostenaufschlagsmethode bestanden werden. Den Vorbringen der Unternehmung ist Rechnung zu tragen. Andernfalls müsste sich die Steuerbehörde vorwerfen lassen, sie handle *nicht gesetzmässig*.

§ 14 Gesetzmässigkeit anderer Besteuerungsmethoden für DLG

1. Vorbemerkung

Wenn die vorangegangenen Überlegungen gezeigt haben, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der DLG durch eine Methode erfasst werden kann, die sich in den wohl weitaus meisten Fällen als gesetzmässig erweist, erübrigte sich eigentlich eine Untersuchung darüber, welche Wege zu diesem Zweck sonst noch eingeschlagen werden könnten. Solange aber in einem Rechtsgebiet, wo Verletzungen des Legali-

Aufwendungen als gesetzwidrig ablehnte. Es führte aus, dass für einen solchen Gewinnsatz keine Anhaltspunkte bestünden. Den Entscheidung mag allerdings die Tatsache beeinflusst haben, dass dem von der Steuerbehörde festgesetzten Gewinn offenbar ein Verlust der Gesamtunternehmung gegenüberstand.

191 Vgl. vorn 73 f.

tätsprinzips besonders empfindlich registriert werden¹, solche Verstösse vorkommen können, sei es auch nur in seltensten Fällen, wie wir sie im Zusammenhang mit der Gewinnvorwegnahme bei Nichtbeachtung des Vorteilsausgleichs oder im Bereich der verdeckten Kapitaleinlage aufgezeigt haben, darf nicht lockergelassen werden im Bestreben, ein für alle denkbaren Situationen gesetzmässiges Ergebnis zu erzielen.

Auch sonst mag es aber von Interesse sein, nach Alternativen zur Besteuerungsmethode gemäss den KS Nrn. 14 und 24 Ausschau zu halten, um sie vielleicht in bestimmten Fällen statt jener anzuwenden. Als mögliche Varianten zur Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von DLG bieten sich die Massnahmen gegen die *Steuerumgehung* sowie die in einigen Kantonen eingeführte *Minimalsteuer auf Bruttoeinnahmen* an.

Gleich anschliessend soll untersucht werden, ob sich die Praxis einer Unternehmung, nur Selbstkostenersatz zu verlangen, eventuell als Form der Steuerumgehung erklären lässt, was die entsprechenden Gegenmassnahmen rechtfertigen würde. Sodann werden wir auf die Anwendbarkeit der Minimalsteuer zu sprechen kommen.

II. Steuerumgehung

Es fragt sich, ob ein letztlich auf Steuereinsparung hinauslaufendes Gewinnverhalten der DLG nicht als Umgehung der ordentlichen in den Gesetzen vorgesehenen Gewinnberichtigungsnormen aufzufassen ist. Wäre dem so, könnten die Steuerbehörden nach konstanter Rechtsprechung des Bundesgerichts auf den Sachverhalt abstellen, welcher der *übliche Ausdruck des angestrebten wirtschaftlichen Erfolgs* ist, statt sich an die vom Steuerpflichtigen gewählte *zivilrechtliche Gestaltung* halten zu müssen². Das hätte für DLG zur Folge, dass der Ertrag unabhängig von der Stellung innerhalb des Konzerns, ob Muttergesellschaft oder Tochtergesellschaft, ob Schwestergesellschaft oder Betriebsstätte, entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit festgesetzt werden könnte. Der steuerrechtliche "Durchgriff" würde dann an die Stelle einer auf den zivilrechtlichen Sachverhalt grundsätzlich anwendbaren Rechtsnorm treten, weil deren Anwendung in Anbetracht des beabsichtigten wirtschaftlichen Sachverhalts nicht befriedigt.

Nach Darstellung der Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung soll ein möglicher Zusammenhang mit DLG geprüft werden.

1 Vgl. aus der jüngeren Rechtsprechung z.B. BGr 23. Januar 1981 = StR 37 (1982), 362, wo das Bundesgericht die Betrachtungsweise der Steuerbehörde, dass die mittels Einmalprämie finanzierte Kapitalversicherung stets steuerbaren Ertrag abwerfe, mangels gesetzlicher Grundlage abgelehnt hat (E. 3).

2 S. hinten 152.

A. Voraussetzungen

1. Rechtsmissbrauch als allgemeine Voraussetzung

Sieht das Gesetz für einen Sachverhalt Rechtsfolgen zwar vor, würden diese aber im konkreten Fall gegen das allgemeine Rechtsempfinden verstossen, liegt eine *unechte* oder *rechtspolitische Lücke* vor, deren Schliessung dem Richter oder allgemein dem Rechtsanwender nach herrschender schweizerischer Lehre versagt ist. Die unechte Lücke ist von der nach Art. 1 Abs. 2 ZGB gebotenen Rechtsgewinnung nicht mehr erfasst. Das unbefriedigende Ergebnis, welches die Anwendung der betreffenden Rechtsnorm mit sich bringen würde, kann vielmehr nur auf dem Wege der *freien Rechtsfindung* beseitigt werden. Eine Positivierung contra legem durch den Rechtsanwender statt des Gesetzgebers widerstrebt indessen der rechtsstaatlichen Auffassung, dass Rechtsetzungsbefugnisse nur dem Gesetzgeber oder nur im Rahmen strenger Delegationsbedingungen einer anderen Behörde zuzuteilen sind. Der Gefahr, dass freie Rechtsfindung in willkürliche Entscheidung über die Anwendbarkeit des Gesetzes ausufert, wird deshalb vorgebeugt dadurch, dass freie Rechtsfindung nur bei Vorliegen von *Rechtsmissbrauch* im Sinne von Art. 2 Abs. 2 ZGB als zulässig erscheint³. Normberichtigungen im Rahmen der freien Rechtsfindung sollen nach schweizerischem Verständnis, um mit Merz⁴ zu sprechen, für das "schlechthin nicht mehr zu billigende" vorbehalten bleiben.

Der gebotenen Zurückhaltung bei Normberichtigungen entspricht es, dass der schweizerische Rechtsanwender die Subsumtion eines Sachverhaltes unter den abstrakten Tatbestand einer Norm solange als möglich im Rahmen der *Auslegung* oder, wenn sich das Gesetz über einen Sachverhalt ausschweigt, somit eine *echte Lücke* vorliegt, im Rahmen der *Lückenfüllung* sucht. Zu diesem Vorgehen ist er nach Art. 1 Abs. 2 ZGB, aber auch aufgrund des Rechtsverweigerungsverbots von Art. 4 BV gehalten⁵. Die Reihenfolge muss somit stets sein, einen Sachverhalt zunächst durch Auslegung oder Lückenfüllung einer Norm zu subsumieren, bevor geprüft wird, ob ein rechtsmissbräuchliches Verhalten vorliegt, welches eine Normberichtigung im Rahmen freier Rechtsfindung rechtfertigt.

2. Übertragung auf das Steuerrecht

Die zuvor skizzierten Grundsätze gelten auch für das öffentliche Recht⁶. Unter dem vielverwendeten Begriff der "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" verbirgt sich

3 P. Locher 141.

4 Zit. bei P. Locher 141 FN 41.

5 P. Locher 86.

6 P. Locher 141 f.

namentlich im Steuerrecht gleichzeitig auslegende wie normberichtigende Tätigkeit, obwohl die beiden Vorgehensweisen auch hier scharf voneinander zu trennen sind.

Dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht selber Auslegungsmethode, sondern Folge einer Auslegung, nämlich der *Auslegung nach dem Sinn* einer Norm ist, macht Höhn deutlich⁷. Steuerumgehung könne verhütet werden, wenn der Sinn einer Steuernorm eine wirtschaftliche Betrachtungsweise nahelege. Auch P. Locher verneint das Vorliegen einer unechten Gesetzeslücke und damit die Notwendigkeit, die Frage der Steuerumgehung zu prüfen, wenn eine steuerrechtliche Norm nicht ausschliesslich nach ihrem zivilrechtsorientierten, sondern nach ihrem wirtschaftlichen Sinn gedeutet werden könne. Er spricht in diesem Fall von einer *unechten Steuerumgehung*. Erst wenn eine wirtschaftliche Deutung nicht möglich sei, bedürfe es des "Vehikels" der Steuerumgehung, um vom zivilrechtlichen Wortsinn abrücken zu können⁸.

Demgegenüber werden die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung, dem "steuerrechtlichen Rechtsmissbrauch"⁹, vom Bundesgericht in Anlehnung an Ernst Blumenstein seit 50 Jahren gleich umschrieben. Nach konstanter höchstrichterlicher Rechtsprechung ist eine vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung seiner wirtschaftlichen Verhältnisse als Steuerumgehung zu qualifizieren, wenn

- a) die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("insolite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint;
- b) anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich, lediglich deshalb getroffen worden ist, um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;
- c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde¹⁰.

Die ungewöhnliche Gestaltung als *objektives* Element, die Steuerersparnisabsicht als *subjektives* und die erhebliche Steuerersparnis als *effektmässiges* Element¹¹ müssen kumulativ vorliegen, damit Steuerumgehung angenommen werden kann. Von der *erlaubten Steuereinsparung* unterscheidet sich diese lediglich durch das objektive Element; subjektives und effektmässiges Element kennzeichnen dagegen auch die erlaubte Steuereinsparung. Während aber als Folge der erlaubten Steuereinsparung ein anderer wirtschaftlich weniger günstiger Sachverhalt verwirklicht wird als jener, welcher dem steuerbaren – durch absonderliche zivilrechtliche

7 Höhn, Wirtschaftliche Betrachtungsweise 405. Vgl. demgegenüber die anderslautenden Standpunkte in der schweizerischen Doktrin, zit. bei P. Locher 186 FN 61.

8 166, 202, 204.

9 P. Locher 142, 196, 199.

10 Vgl. aus der neuesten Rechtsprechung BGE 107 Ib 322, 102 Ib 155 E. 3b; Höhn, Steuereinsparung 150; ders. 412 N 8; Locher § 11, II A, Nr. 12; Masshardt N 15 zu Art. 1 WStB; RZS N 1 zu § 44 StG; Steinmann 359 f.

11 Höhn, Steuereinsparung 150; Steinmann 360 f.

Gestaltung umgangen — Tatbestand zugrunde liegt, wird durch Steuerumgehung der *gleiche* wirtschaftliche Sachverhalt verwirklicht, ohne dass dadurch der steuerlich ungünstigere Tatbestand erfüllt wird¹². Erst dadurch überhaupt wird die Rechtsgestaltung zu einem “ungewöhnlichen Vorgehen”, dass nicht nur ein wirtschaftlich gleichwertiger, sondern überdies auch ein steuerlich vorteilhafterer Erfolg erzielt wird.

Eine “der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessene Rechtsgestaltung” liegt somit dann vor, “wenn der Steuerpflichtige einen bestimmten wirtschaftlichen Erfolg nicht durch die hiefür vom Zivilrecht zur Verfügung gestellte Gestaltungsform verwirklicht, sondern zivilrechtliche Gestaltungsformen wählt, welche normalerweise nicht benötigt werden, um diesen wirtschaftlichen Erfolg zu erzielen”¹³. Unter diesen Umständen kann die Steuerbehörde nach herrschender Lehre und Praxis in der Schweiz den zivilrechtlichen Sachverhalt fingieren, welcher “der sagemasse Ausdruck des von den Beteiligten erstrebten wirtschaftlichen Zweckes gewesen wäre”¹⁴, mithin auf den vom Steuerpflichtigen beabsichtigten wirtschaftlichen Sachverhalt abstellen. Ob es sich hiebei um eine Sachverhaltsfiktion oder das normberichtigende Ausfüllen einer unechten Lücke handelt, wie dies von einem Teil der Lehre vertreten wird¹⁵, ändert am Ergebnis, dass auf den wirtschaftlichen Gehalt durchgegriffen wird, nichts.

B. Übertragung auf die DLG

Der Bezug der DLG zur Steuerumgehung ist bereits einleitend hergestellt worden. Ausgehend von den zuvor gewonnenen Erkenntnissen ist nunmehr zu prüfen, ob sich die Ertragskorrektur durch die Annahme einer Steuerumgehung oder allenfalls durch Auslegung im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise rechtfertigen lässt oder ob das Verhalten der DLG eine erlaubte Steuereinsparung darstellt.

Auszuklammern sind dabei die Fälle, da der Reinertrag der DLG durch verdeckte Gewinnausschüttung vermindert wurde. Solche Ertragskürzungen sind vom Steuerrecht nicht hinzunehmen, weil damit das System der doppelten Besteuerung desselben Substrats bei der juristischen Person und beim Gesellschafter aus den Angeln gehoben würde; die Korrektur knüpft an einen sog. steuersystematischen Tatbestand¹⁶ an und braucht gar nicht von den Voraussetzungen der Steuerumgehung abhängig gemacht zu werden. Die beiden Sachverhalte schliessen sich nach Lehre

12 Blumenstein 28; Höhn, Steuereinsparung 144 f.

13 Höhn, Steuereinsparung 150.

14 BGE 102 Ib 155 = ASA 45 (1976/77), 530; 99 Ib 375 = ASA 42 (1973/74), 544; 98 Ib 323 = ASA 42 (1973/74), 36 f.; BGr 28. Oktober 1977 = ASA 48 (1979/80), 64 ff., 70, welcher Entscheid Gelegenheit gab, die Konkurrenz zur verdeckten Gewinnausschüttung deutlich zu machen; P. Locher 192.

15 Vgl. die bei P. Locher 197 FN 129 zit. Autoren.

16 P. Locher 166 ff.

und Rechtsprechung aus. Eine Abgrenzung zwischen ihnen erübrigt sich daher insofern, als stets zuerst geprüft werden muss, ob der mangelnde Reinertrag auf eine verdeckte Gewinnausschüttung zurückzuführen ist, bevor nach einer möglichen Steuerumgehung gefragt wird¹⁷. Die Legitimation, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von DLG durch Abstellen auf den wirklichen wirtschaftlichen Sachverhalt zu erfassen, ist somit nur dann in der Steuerumgehung zu suchen, *wenn nicht bereits die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung zum gleichen Ziel führt*. Im übrigen aber behält die Untersuchung ihre Gültigkeit.

Es ist zuerst zu prüfen, ob sich die “Konstruktion” eines Dienstleistungsreingewinns aus der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* herleiten lässt. Wenn nicht, ist der Gewinnverzicht möglicherweise als *Steuerumgehung* zu qualifizieren, wenn er sich nicht im Gegenteil als erlaubte *Steuereinsparung* erweist. Das ist zunächst im grundsätzlichen anzuschauen, um die gewonnenen Erkenntnisse anschliessend noch auf die einzelnen Situationen anzuwenden, wo wir Gewinnkorrekturen für nicht gesetzmässig hielten.

1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Sind die Gewinnberichtigungsnormen so auszulegen, dass eine gewinnfähige Unternehmung generell einen steuerbaren Gewinn auszuweisen hat? Zwar ist der steuerrechtliche Begriff “Reinertrag” unternehmungswirtschaftlich auszulegen¹⁸. Man erinnert sich auch des Satzes, dass eine Unternehmung nichts verschenkt. Auch der Wortlaut von Art. 49 BdBSt scheint eine ratio legis auszudrücken, die sämtliche auch nur entfernt erzielbaren Erträge zum steuerbaren Reinertrag hinzurechnen will. Allein die Grenze zwischen fiktiven Erträgen und nicht genutzten Ertragsmöglichkeiten würde durch eine solche Auslegung untragbar verwischt. Eine Gefährdung des Legalitätsprinzips wäre nicht zu verkennen. Es kann nicht angehen, einen Ertrag aufzurechnen, weil dieser unter “normalen” Umständen anzufallen hat. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne der teleologischen Auslegung der Gewinnberichtigungsnormen kann somit als Begründung dafür, dass ein Nichtgewinn in einen Gewinn verwandelt wird, nicht herhalten.

17 Höhn, *Steuereinsparung* 146.

18 Känzig, EB N 36 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; P. Locher 200.

2. Steuerumgehung oder Steuereinsparung?

a) Grundsätzlich

Die effektmässige Voraussetzung, die erhebliche Steuerersparnis, ist zweifellos erfüllt, wenn die DLG gewinnlos arbeitet, obwohl sie ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechend einen Gewinn erzielen könnte. Das subjektive Erfordernis, die Absicht, Steuern zu sparen, sei sodann unterstellt; es ist aber im Einzelfall nachzuweisen. Entscheidend ist, ob sich das Gewinnverhalten als "ungewöhnliche, sachwidrige und absonderliche, jedenfalls der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessene" Rechtsgestaltung bezeichnen lässt oder ob es für den zu erreichenden Zweck als sachgemäss erscheint. Es kommt also darauf an, ob die DLG mit ihrem spezifischen Gewinnverhalten, mit welchem sie Steuern spart, einen ungünstigeren wirtschaftlichen Sachverhalt in Kauf nimmt, als wenn sie einen Gewinn versteuert hätte. Dann könnte kein unübliches Verhalten, sondern nur erlaubte Steuereinsparung angenommen werden. Erreicht sie dagegen, ohne den steuerbaren Tatbestand zu erfüllen, das gleiche wirtschaftliche Ergebnis, wie es dem steuerbaren Tatbestand zugrunde liegt, ist Grund für die Umgehungstheorie gegeben.

Wenn die DLG auf ihr zustehenden Gewinn verzichtet, kommt dies anderen Konzerngesellschaften zugute. Der ihr entgehende Gewinn wächst den bedienten Unternehmen an. Aus Konzernsicht wird somit kein wirtschaftlich ungünstigerer Sachverhalt verwirklicht, obwohl unter Umständen, nämlich wenn der Gewinn im Staat der anderen Gesellschaft niedriger besteuert wird, Steuern gespart werden. Ist diese Sicht zulässig oder muss nicht vielmehr die DLG für sich allein betrachtet werden? Wird letzteres bejaht, ist fraglos eine wirtschaftliche Schlechterstellung der DLG zu verzeichnen, weil sie entreichert wird. Eine Steuerumgehung würde entfallen.

Das schweizerische Steuerrecht kennt wie die meisten ausländischen¹⁹ keine Konzernbesteuerung. Steuersubjekt ist die einzelne Gesellschaft. Demnach kann das Blickfeld auch nicht auf den Konzern ausgedehnt werden²⁰. Die Feststellung, dass die DLG für sich allein einen wirtschaftlich ungünstigeren Sachverhalt verwirklicht, wenn sie auf Gewinn verzichtet, muss genügen. Daraus folgt, dass ihr *keine Steuerumgehung* vorgeworfen werden kann. Internationale Gewinnverlagerungen können eben allgemein nur unter dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung, allenfalls der verdeckten Einlage oder unrichtigen Ausscheidung gehandelt werden.

Ist Steuerumgehung nicht anzunehmen, erübrigt sich auch die Beantwortung der Frage, ob in Gewinnverlagerungen ein absonderliches Verhalten erblickt werden

¹⁹ Das von einigen Staaten der USA praktizierte System der "unitary taxation" kann im wesentlichen als Konzernbesteuerung verstanden werden. Vgl. Ryser W., Unitary Taxation aus der Sicht des schweizerischen Steuerrechtlers, in: StR 40 (1985), 136 f.

²⁰ Faist, verflochtene Gesellschaften 271; bestätigend im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen: ZSFR N 78a zu § 45 StG; ferner BGr 14. September 1984 in NZZ Nr. 53 vom 5. März 1985, 19.

kann, selbst wenn dies gerade für verdeckte Gewinnausschüttungen angenommen wird²¹.

b) Bei nicht als gesetzmässig erklärten Gewinnkorrekturen

Wir haben eine Gewinnkorrektur nach Massgabe der Kostenaufschlagsmethode als nicht gesetzmässig beurteilt, wenn ein Vorteilsausgleich ausser acht gelassen wird²². In diesem Fall ist ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gesellschaft angemessener Gewinn bereits ausgewiesen, wenn auch nicht unter dem Titel Dienstleistungsentgelt. Die Korrektur des Dienstleistungsreingewinns führt damit zu einem überhöhten Unternehmensgewinn. Mit dem Ausgleich von mangelndem Dienstleistungsentgelt durch andere Vorteile, beispielsweise übermässige Lizenzeinnahmen, hat die DLG somit gar keine Steuerersparnis erzielt. Es fehlt schon am effektmässigen Element.

Erbringt die DLG einer sanierungsbedürftigen Tochtergesellschaft Dienstleistungen unter Preis, macht sie durch die Vorteilszuwendung eine Abschreibung der Beteiligung an der Tochter unnötig²³. Die Erfolgsrechnung entspricht dem wirtschaftlichen Sachverhalt. Ein "ungewöhnliches" Vorgehen ist nicht zu sehen.

Kommt dagegen der Entschädigungsverzicht, den die DLG einer nicht 100%igen Tochtergesellschaft gegenüber leistet, auch anderen nicht konzerneigenen Gesellschaften zugut, so dass keine Kombination verdeckte Einlage/verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt und die volle Gewinnkorrektur demnach nicht gesetzmässig wäre²⁴, drückt der Erfolgsausweis nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der DLG aus. Effektmässige und wohl auch subjektive Voraussetzung sind erfüllt. Hinsichtlich der objektiven gilt aber, was grundsätzlich festgestellt wurde, nämlich dass im Gewinnverzicht keine "ungewöhnliche" Rechtsgestaltung liegt, weil ein tatsächlich ungünstigerer wirtschaftlicher Sachverhalt verwirklicht wurde.

Was vorstehend für den Fall des vollständigen Gewinnverzichts angeführt wurde, gilt erst recht dann, wenn zwar ein Gewinn, jedoch kein genügender ausgewiesen ist. Von einer "ungewöhnlichen" Gestaltung kann dort noch weniger gesprochen werden.

21 Steinmann 368. Mit Bezug auf das *verdeckte Eigenkapital* andererseits ist P. Locher der Auffassung, dass die Voraussetzungen des steuerrechtlichen Rechtsmissbrauchs kaum je erfüllt sein dürften (206). Damit dürfte er in erster Linie das objektive Merkmal angesprochen haben.

22 Vorn 117, 130.

23 Vgl. vorn 139, 143.

24 Vgl. vorn 142 f.

C. Zusammenfassung

Im Gewinnverzicht von DLG kann keine Steuerumgehung erblickt werden. Er ist vielmehr eine Form der erlaubten Steuereinsparung, da damit nicht derselbe, sondern ein anderer, wirtschaftlich ungünstigerer Sachverhalt verwirklicht wird, als wenn der Gewinn zwar versteuert worden, aber dennoch zum grösseren Teil der Gesellschaft verblieben wäre. Eine Gewinnkorrektur unter diesem Titel erscheint deshalb nicht gerechtfertigt. Auch die Auslegung der Gewinnberichtigungsnormen im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist kein Weg zu Gewinnkorrekturen, wie sie zur Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der DLG geboten sind.

III. Minimalsteuer auf dem Umsatz

Kann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer DLG, die keinen oder einen unangemessen niedrigen Gewinn ausweist, mit einer Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen (im folgenden: Minimalsteuer), wie sie in acht Kantonen eingeführt ist²⁵, erfasst werden?

Erste Bedingung dafür ist jedenfalls, dass die Minimalsteuer selber gesetz- und verfassungsmässig ist. Darauf ist, nach kurzem Blick auf ihre Entstehungsgeschichte, zunächst einzugehen.

A. Entstehungsgeschichte der Minimalsteuer

Die Kontroverse um die Verfassungsmässigkeit der Minimalsteuer ist vor dem Hintergrund der politischen und wirtschaftlichen Interessen entstanden, die Anlass zu ihrer Einführung waren. Für den historischen Werdegang der Steuer halten wir uns an die Dissertation von Müller.

Die 1919 im Kanton SG eingeführte sog. Warenhaussteuer, die später im Kanton GL erhobene Minimalsteuer sowie die auf Bundesebene 1939 verabschiedete Ausgleichsteuer entsprangen der gemeinsamen Absicht, die Klein- und Mittelbetriebe der Detailhandelsbranche vor der Konkurrenz der Grossunternehmen zu schützen, indem sie die tatsächlich bestehenden ungleichen Steuerbelastungen durch eine dem Umfang der Geschäftstätigkeit und dem erzielten Umsatz der Grossunternehmungen angepasste, im Vergleich zur ordentlichen aber höhere Steuer auszugleichen bezweckte. Ausgelöst wurden diese Vorstösse durch den Umstand, dass Grossunternehmungen, vor allem Grossgenossenschaften, es sich

²⁵ Vgl. vorn 102 FN 150.

aus verschiedenen Gründen eher erlauben konnten, auf einen ihre tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegelnden Ertragsausweis zu verzichten²⁶.

Vom selben Gedanken waren auch die späteren Vorstösse getragen, die eine Minimalsteuer für juristische Personen im Bundessteuerrecht verankern wollten. Der Expertenbericht zur 1953 erheblich erklärten *Motion Piller* befasste sich dabei erstmals mit der Besteuerung der sog. "nicht gewinnstrebigem" Unternehmung und schlug für solche eine subsidiäre Minimalsteuer vor²⁷, weil das geltende Steuersystem der Leistungsfähigkeit solcher Unternehmen nicht genügend Rechnung trage. Wörtlich heisst es darin: "Die überkommene Steuerordnung bleibt nur solange richtig, als es auch richtig ist, dass alle Betriebe bestrebt sind, entsprechend ihren Fähigkeiten und Möglichkeiten Ertrag zu erzielen. Entfällt indessen diese Voraussetzung, dann muss die auf Gewinn und Kapital aufbauende Steuerordnung einseitige Wirkungen entfalten. Die nicht gewinnstrebigem, aber dennoch gewinnfähige Unternehmung wird bevorzugt. Dies ist insofern nicht gerechtfertigt, als auch die nicht gewinnstrebigem Unternehmung in Konkurrenz mit den gewinnstrebigem Betrieben tritt und zu deren Lasten einen Teil des wirtschaftlichen Gesamtsubstrates schmälert. Wird die nicht gewinnstrebigem Unternehmung fiskalisch geschont, so ist die Steuerordnung nicht mehr wettbewerbsneutral"²⁸. Auch die 1955 beauftragte Studienkommission für eine *Bundessteuer für juristische Personen* hielt im Sinne einer gleichmässigen Steuerbelastung aller juristischen Personen an einer Minimalsteuer fest²⁹. Das gleiche Ziel im Auge hatte die *Expertenkommission für die Rückvergütungen und Rabatte*, welche ihren Bericht 1961 vorlegte³⁰.

B. Verfassungsmässigkeit der Minimalsteuer

Die Frage der Verfassungsmässigkeit der Minimalsteuer hat Wissenschaft und Rechtsprechung stets von neuem bewegt. Die glarnerische Minimalsteuer und die sanktgallische Warenhaussteuer wurden beide kurze Zeit nach Inkrafttreten vom Bundesgericht für verfassungswidrig erklärt³¹. Im von zwei Migros-Genossenschaften gegen die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau angestregten Rechtsstreit um die thurgauische Minimalsteuer entschied das Gericht jedoch abweichend von seinem früheren Standpunkt, dass eine von "nicht gewinnstrebigem" Unternehmungen erhobene Minimalsteuer weder gegen Art. 4 noch Art. 31 BV verstosse, sofern durch geeignete Massnahmen dafür gesorgt werde, "dass diese Steuer nicht erhoben wird von notleidenden Unternehmungen, die nicht fähig wären, den der Besteue-

26 Müller 13, 16; auch 150, wo gezeigt wird, dass dieses Bild nicht nur auf Genossenschaften, sondern allgemein auf Grossunternehmungen zutrifft.

27 Müller 26 ff.

28 Bericht Piller, 89, zit. bei Müller 27.

29 Müller 36.

30 Müller 37 ff.

31 BGE 45 I 347 ff.; 61 I 321 ff.; Müller 2, 12.

rung der 'nicht gewinnstrebigten Unternehmungen' zugrunde gelegten minimalen Gewinn zu erzielen"³². Insbesondere sei mit diesen Grundrechten vereinbar, dass die Minimalsteuer nur von juristischen Personen geschuldet sei und nur von einem einen bestimmten Freibetrag übersteigenden Umsatz berechnet werde, dass der Steuersatz für alle Unternehmen des Detailhandels gleich, im Vergleich zur Belastung der Engros- und Fabrikationsunternehmen aber höher sei und 0,75%o betrage. Nicht verfassungsmässig sei dagegen eine progressive Ausgestaltung des Steuersatzes.

Dem bundesgerichtlichen Entscheid gingen gründliche Stellungnahmen für und wider die Verfassungsmässigkeit voraus, worunter namentlich jene von Irene Blumenstein und von Max Imboden. Während I. Blumenstein die Minimalsteuer in Bausch und Bogen verwarf, weil sie willkürlich sei und sämtliche Momente der Steuergerechtigkeit ausser acht lasse³³, befürwortete Imboden die Verfassungsmässigkeit der Minimalsteuer, sofern diese folgende Bedingungen erfülle:

- "1. Die Minimalsteuer muss als selbständige, nicht auf die ordentlichen Steuern anrechenbare Objektsteuer mit Art. 4 und Art. 31 BV im Einklang stehen ...
2. Der Tatbestand, an den die anrechenbare Objektsteuer anknüpft, muss wirtschaftlich einen Grund für die durch die ordentlichen Steuern erfasste Leistungskraft bilden. Das trifft zu, soweit sich im besteuerten Umsatz eine Ertragspotenz ausdrückt, die – eine atypische Gestaltung der Verhältnisse vorbehalten – normalerweise Ertragssteuer in einer der Minimalsteuer entsprechenden Höhe nach sich zieht"³⁴.

Mit der zweiten Bedingung sprach Imboden die Kernfrage der Diskussion an, nämlich: Woran erkennt man, dass eine Unternehmung "nicht gewinnstrebig" ist, d.h. eine grössere Ertragspotenz aufweist, als sie der Reinertrag zum Ausdruck bringt, und daher die Minimalsteuer zu entrichten hat? Das ist nachstehend zu untersuchen.

1. Voraussetzung der "nicht gewinnstrebigten" Unternehmung

Eine restlos befriedigende Umschreibung des Begriffs der "Nichtgewinnstrebigkeit" bereitet, was in der Literatur wiederholt festgestellt wurde, Mühe. Das Bundesgericht liess sich im Entscheid über die thurgauische Minimalsteuer nicht näher darüber aus, sondern setzte dessen Inhalt voraus. Der Bericht zur Motion Piller behalf sich mit der scheinbar bestechenden Lösung, jene Unternehmung als nicht gewinnstrebig zu bezeichnen, welche keine der Minimalsteuer entsprechende Ertrags- und Kapitalsteuer entrichte³⁵. Damit unterblieb eine Klärung des Begriffs

32 BGE 96 I 560 ff. = StR 26 (1971), 105 ff.

33 Blumenstein I., Die Minimalsteuern der Kantone Waadt, Wallis und Thurgau unter dem Gesichtspunkt des Verfassungsrechts, ASA 34 (1965/66), 1, besonders 36.

34 Imboden, Minimalsteuer 202.

35 Bericht Piller 144.

aber weiterhin, begründete man doch die Ursache der Minimalsteuer mit deren Folge³⁶!

Müller hält jene Unternehmungen für nicht gewinnstrebig, „die *in der Tendenz* nicht primär nach hohen Gewinnen streben und somit keine oder, in bezug auf ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, unter der Norm liegende Gewinne ausweisen“³⁷. Das setze aber voraus, dass die Unternehmung überhaupt *gewinnfähig* sei; nur dann könne sie aus freiem Entschluss ganz oder teilweise auf Gewinn verzichten³⁸. Dieser Umschreibung entnimmt man, dass ein *bewusster* Gewinnverzicht vorliegen muss, um Nichtgewinnstrebigkeit annehmen zu können. Der Wille zum Verzicht ist als subjektiver Beweggrund indes kaum nachweisbar. Der Steuergesetzgeber wird ihn vermuten dürfen, wenn die Unternehmung einen von ihm festgesetzten minimalen Sollertrag nicht ausweist, obwohl sie ihn nach dem Geschäftsgang hätte ausweisen können. Insofern kann die Lösung im Bericht Piller somit gleichwohl befriedigen.

Damit konzentriert sich das Problem letztlich auf die Frage, ob eine Unternehmung, die keinen normgerechten Gewinn ausweist, dazu überhaupt in der Lage gewesen wäre. Die Unterscheidung ist zu treffen zwischen *gewinnfähiger* und *nicht gewinnfähiger*, nicht zwischen gewinnstrebiger und nicht gewinnstrebiger Unternehmung. Auf diese Unterscheidung nehmen denn auch die neueren Diskussionsbeiträge Bezug. Vallender hält die Minimalsteuer, betrachtet am Beispiel des Kantons SG, für verfassungswidrig, weil sie sämtliche Unternehmungen ohne Rücksicht darauf erfasse, ob sie auch *gewinnfähig* seien. Die Abgrenzung zwischen nicht gewinnstrebiger, aber *gewinnfähiger* und *nicht gewinnfähiger* Unternehmung sei demnach der Verwaltung überlassen, was sich mit dem Erfordernis der Gesetzmässigkeit nicht vertrage³⁹. Auch Weidmann spricht dieses Problem an, gibt aber Indizien an, welche darauf schliessen lassen, dass eine Unternehmung *notleidend* ist. Als solche kommen in Frage ein Jahresabschluss mit Verlust, Auflösung offener oder stiller Reserven zur Erhaltung des Rechnungsgleichgewichts, Verzicht auf notwendige Abschreibungen oder Rückstellungen, buchmässige Aufwertungen⁴⁰.

Dies scheint uns der konstruktivste Beitrag zur Lösung des Problems um das Subjekt der Minimalsteuer zu sein. Die genannten Kriterien sind freilich nur Indizien, die für sich allein kein Urteil über die Gewinnfähigkeit erlauben. Wenn z.B. in einem Geschäftsjahr stille Reserven aufgelöst werden, die in den Jahren zuvor über das übliche Mass hinaus gebildet wurden, wird man der Unternehmung nicht bereits das Etikett „*notleidend*“ anhängen dürfen, um sie auf diese Weise von der Minimalsteuerpflicht zu befreien. Umgekehrt wird auch ein bescheidener Gewinnausweis, der nur dank Verzichts auf notwendige Abschreibungen und Rückstellungen zustande gekommen ist, nicht implizit Gewinnfähigkeit bedeuten. Dass der Entscheid über die Gewinnfähigkeit nicht vom Gesetzgeber gefällt werden kann,

36 Vgl. auch Müller 28.

37 Müller 146, Hervorhebung durch d. Verf.

38 Müller 145.

39 Vallender 162.

40 Weidmann 515.

ist einleuchtend. Ihn der Verwaltung zu überlassen, erscheint deshalb durchaus angängig, um so mehr, als im Veranlagungsverfahren steuermindernde Tatsachen, also auch solche, die gegen die Minimalsteuerpflicht sprechen, vom Steuerpflichtigen geltend zu machen sind, andere dagegen vorausgesetzt werden dürfen.

Unter diesem Gesichtswinkel kann u.E. jede Unternehmung, die an sich gewinnfähig ist, jedoch keine der Minimalsteuer entsprechende Steuer entrichtet, zur Minimalsteuer herangezogen werden. Der Nachweis, dass die Unternehmung bewusst auf *Gewinnstreben* verzichtet hat, wird ersetzt durch die messbare objektive Tatsache, dass sie keinen Steuerbetrag entrichtet, der unter denselben Verhältnissen mutmasslich von einer anderen Unternehmung entrichtet worden wäre. Die *Gewinnfähigkeit* dagegen ist im Einzelfall abzuklären. Ob dies in der Praxis auch getan wird, entzieht sich unserer Kenntnis, ist aber zu bezweifeln.

Von der Minimalsteuer sollte die Unternehmung selbst dann nicht befreit werden, wenn sie sich zwar allein nicht gewinnstrebig verhält, jedoch darauf abzielt, andere Glieder der Unternehmungsverbindung zu begünstigen, und sich derart gleichwohl gewinnstrebig verhält⁴¹. Steuerrechtlich ist nur das einzelne Steuersubjekt, nicht der Konzern massgebend. Demzufolge ist auch nur eine isolierte Betrachtungsweise möglich, die sich an die oben erwähnten Kriterien der Nichtgewinnstrebigkeit hält.

2. Umsatz als Ersatzobjekt

Steht fest, welche juristische Person der Minimalsteuer unterliegt, kann sich weiter fragen, nach welchen Faktoren die Minimalsteuer zu bemessen ist, ohne gegen die Steuergerechtigkeit zu verstossen. Die Ersatzfaktoren zu Ertrag und Kapital müssen Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Unternehmung sein⁴².

Da sämtliche Kantone, welche die Minimalsteuer verwirklicht haben, den Umsatz zum Ersatzobjekt für Ertrag und Kapital erklären, hat sich in der Wissenschaft die Kontroverse darum entsponnen, ob dieser als Gradmesser der wirtschaftlichen Potenz eines Unternehmens geeignet sei. Zahlreiche Stellungnahmen sprechen dem Umsatz die Tauglichkeit dazu überhaupt ab⁴³, im wesentlichen mit der Begründung, dass damit den unterschiedlichen Bruttomargen der einzelnen Wirtschaftszweige zu wenig Rechnung getragen werde. Schlagend erscheint das Argument, welches Migros gegen die thurgauische Minimalsteuer ins Feld führte. Ihre Geschäftsdevise heisse nicht: "möglichst hoher Gewinn bei mässigem Umsatz", sondern: "möglichst niedrige Preise zwecks Erzielung eines hohen Umsatzes". Mit anderen Worten werde der gleiche Gewinn bei einem grösseren Umsatz erzielt⁴⁴. Auch das Bundesgericht

41 A.M. Müller 149.

42 Hensel 96; Weidmann H., Für eine Minimalsteuer auf dem Umsatz, StR 29 (1974), 319.

43 Vgl. die bei Müller 177 ff. zit. Autoren; Hensel 97.

44 Zit. bei Müller 158.

hielt noch im Entscheid über die St. Galler Warenhaussteuer⁴⁵ fest, der Umsatz sei kein Indikator der Leistungskraft eines Unternehmens und dürfe deshalb nicht als Bemessungsgrundlage einer Steuer dienen⁴⁶.

Demgegenüber lassen die befürwortenden Meinungen durchblicken, dass der Umsatz zwar nicht generell, jedoch in jenen Fällen Anknüpfungspunkt für eine Steuer bilden könne, da Ertrags- und Kapitalfaktoren nur ein verzerrtes Bild der Leistungsfähigkeit eines Unternehmens vermitteln. Nach Imboden ist die Anrechnung der als Minimalsteuer ausgestalteten Umsatzsteuer auf die ordentlichen Ertrags- und Kapitalsteuern verfassungsmässig, "wenn diese den Umsatz insoweit belastet, als erwartet werden darf, dass aus dem Umsatz, wenn nicht wirtschaftlich atypische Verhältnisse vorliegen, steuerbarer Ertrag fliesst. Soweit mit anderen Worten die Umsatzabgabe eine normalerweise vorauszusetzende Ertragspotenz ausschöpft, lässt sie sich befugterweise auf die ordentlichen Steuern anrechnen"⁴⁷. In gleichem Sinne äusserte er sich als Mitglied der Expertenkommission für die Motion Piller⁴⁸. Auch Müller hält nach eingehender Untersuchung der befürwortenden und ablehnenden Argumente die nach dem Umsatz bemessene Minimalsteuer für "nicht völlig abwegig", wenn sie für besondere Verhältnisse wie die nicht gewinnstrebige Unternehmung vorbehalten bleibe, nur subsidiär zur Hauptsteuer erhoben werde und eine mässige Belastung bedeute. Die äussere Ausdehnung einer Unternehmung repräsentiere bis zu einem gewissen Grade eine Ertragspotenz und damit die Fähigkeit, die Steuern aus dem Betriebsergebnis zu decken⁴⁹.

C. Anwendung der Minimalsteuer auf die DLG?

1. Steuerrechtlicher Gesichtspunkt

Kommt man nach Abwägung der Standpunkte zum Schluss, dass die Minimalsteuer verfassungsmässig ist, sofern gewährleistet ist, dass notleidende, jedenfalls nicht gewinnfähige Unternehmen ihr nicht unterliegen, kann sie auch auf DLG Anwendung finden, wenn diese die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt.

Als erstes ist demnach zu prüfen, ob die DLG als "nicht gewinnstrebige Unternehmung" betrachtet werden kann. Es wird etwa geltend gemacht, eine Hilfsunternehmung sei trotz mangelnden Gewinnausweises durchaus gewinnstrebig, weil sie durch ihre zurückhaltende Preispolitik anderen verbundenen Unternehmungen zu

45 BGE 61 I 321 ff.

46 Es handelt sich ja *nicht* um eine *Objektsteuer* ähnlich der WUST, sondern um eine auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abstellende "Sollertragssteuer" (BGE 96 I 560 E. 5), zu deren Bestimmung der Umsatz als Kriterium dient. Der Umsatz ist nur formell, nicht materiell das Objekt der Besteuerung (Vallender 163).

47 Imboden, Minimalsteuer 200.

48 Vgl. Müller 174.

49 Müller 181.

um so grösserem Gewinn ver helfe. Der von ihr erwirtschaftete Gewinn werde lediglich verlagert; am Gewinn der Gesamtunternehmung sei sie deshalb nicht weniger interessiert⁵⁰.

Dass dieser Auffassung nicht beige pflichtet werden kann, wurde bereits begründet⁵¹. Gerade an DLG wird vielmehr, um das Kriterium Müllers zu gebrauchen, oft die *Tendenz* deutlich, auf Gewinn zu verzichten. Diese Voraussetzung muss aber ohnehin nicht erfüllt sein, wenn man als Kriterium für die Nichtgewinnstrebigkeit einen bloss ziffernmässig bestimmten Sollertrag annimmt. Freilich ist die Gewinnfähigkeit vorauszusetzen. Diese wäre u.E. einer DLG insoweit abzusprechen, als sie durch ihren Gewinnverzicht eine sanierungsbedürftige Tochtergesellschaft unterstützt; ein Gewinn müsste für Abschreibungen an der Beteiligung verwendet werden.

Die Minimalsteuer gilt nur für Erwerbsunternehmungen. Damit sind insbesondere Domizilgesellschaften, aber auch Holdinggesellschaften, ausgeschlossen⁵², soweit gerade der als Ersatzobjekt in Frage kommende Ertrag privilegiert werden soll. Ein Privileg lässt die Minimalsteuer dahinfallen⁵³. Für DLG kann nichts anderes gelten, d.h. sie fallen als Minimalsteuersubjekt nur in Betracht, insoweit ihre Erträge nicht privilegiert werden.

Schliesslich ist auch der jeweilige Freibetrag zu berücksichtigen, der, primär auf umsatzstarke Handelsbetriebe zugeschnitten, manche DLG von der Steuerpflicht ausnehmen dürfte, da diese meist keine "Umsatzriesen" sind⁵⁴.

Ansonsten jedoch bestehen u.E. keine rechtlichen Hindernisse, die DLG de lege lata oder de lege ferenda der Minimalsteuer zu unterwerfen.

2. Steuerwirtschaftlicher Gesichtspunkt

Erweist sich der Weg, die DLG der Minimalsteuer zu unterstellen, aus Erwägungen der Gesetzmässigkeit als gangbar, so stehen dem nicht zu übersehende *steuerwirtschaftliche Nachteile* gegenüber. Ein Vergleich des "Sollertrages", d.h. des Reinertrages, der mindestens ausgewiesen werden muss, um das Eingreifen der Minimalsteuer zu verhindern⁵⁵, mit dem durch Kostenaufschlag "konstruierten" Reinertrag in Höhe von 10% des Aufwandes zeigt nämlich, dass die Minimalsteuer stets

50 So Müller 149.

51 Vorn 154.

52 Müller 59.

53 So auch die Antwort der Steuerverwaltung OW.

54 Von 10 untersuchten DLG mit Sitz im Kanton Zürich ergab sich unter Einbezug von Geschäftsjahren zwischen 1974 und 1980 folgendes Bild der Umsätze:

An Umsatz wiesen auf

5 Gesellschaften weniger als 1 Mio. Fr. (davon 4 weniger als Fr. 500'000.—)

4 Gesellschaften zwischen 1 und 3 Mio. Fr.

1 Gesellschaft über 8 Mio. Fr.

55 Ohne Berücksichtigung der zumeist nicht ins Gewicht fallenden Kapitalsteuer.

einen geringeren Ertrag ergibt als die Ertragssteuer. Das wird sogleich an einem Beispiel dargestellt. Zum Verständnis sind folgende Erläuterungen nötig:

Der "Sollertrag" wird in Prozenten des Umsatzes angegeben und berechnet sich nach der Formel

$$\frac{\text{Minimalsteuersatz} \times 10}{\text{Ertragssteuersatz}} \quad 56$$

Als Basis sei dem Beispiel der jeweilige Mindestsatz für Ertragssteuern zugrunde gelegt. Der Steuersatz verändert sich reziprok zum "Sollertrag"; je höher er wird, desto geringer wird der "Sollertrag" und um so günstiger auch fällt der Vergleich für den nach KS berechneten Reinertrag aus. Der Freibetrag kann ausser acht gelassen werden, da er nur dazu beiträgt, den "Sollertrag" auf dem ungekürzten Gesamtumsatz zu senken, die Stellung der Minimalsteuer somit ebenfalls zu verschlechtern.

Angenommen sei eine DLG mit

Grundkapital	1'000'000
Umsatz	2'000'000
Dienstleistungsaufwand	1'960'000
Dienstleistungsgewinn	40'000
Rendite	4%

a) Minimalsteuer

Kanton	Satz	Ertragssteuer	"Sollertrag"	
	Minimal-	(min.)	in Umsatz-%	absolut
	steuer			
	(Detail-			
	handel)			
	%	%		
OW	0,5	1	5,0	100'000
NW	0,5	2,1	2,38	47'600
FR	1,2	4	3,0	60'000
SH	0,9	6	1,5	30'000
AI	1,0	4	2,5	50'000
VD (inkl. Mini-	0,8 + 0,2*	4	2,5	50'000
malsteuer auf				
invest. Kap.)				
VS	2,0	4	5,0	100'000
NE	1,0	8,75	1,14	22'800

* 0,4% von 1 Mio. (invest. Kap.) = 0,2% von 2 Mio. (Umsatz)

b) KS Nr. 14

Reinertrag = 10% vom Aufwand von 1'960'000 = 196'000

Beim gewählten Reingewinn von 40'000 unterliegt die DLG in den Kantonen SH und NE von vornherein nicht der Minimalsteuer, da diese, wie der geringere "Sollertrag" zeigt, vollumfänglich an die ordentliche Ertrags- und Kapitalsteuer angerechnet werden kann. In den übrigen angeführten Kantonen kommt die Minimalsteuer zwar in Betracht, ergibt aber gegenüber dem nach KS bemessenen Reinertrag einen deutlich geringeren Steuerertrag, entsprechend Reinertragsdifferenzen von 96'000 (OW, VS) bis 148'400 (NW). Dabei hängt das Resultat nicht vom gewählten Beispiel ab. Gegenteils spricht es um so weniger für die Minimalsteuer, je höher die Rendite und damit der Ertragssteuersatz ist.

Dass das Ergebnis nicht zufällig ist, ersieht man auch aus folgender Tatsache: Wenn sich die Aufwendungen und die Erträge der DLG ungefähr die Waage halten, wie es bei DLG häufig anzutreffen ist, entspricht ein Dienstleistungsreingewinn in Höhe von 10% der Aufwendungen einem gleichen oder nur unwesentlich kleineren Anteil vom Umsatz, vielleicht 9%. Demgegenüber erreicht der "Sollertrag", wie aus dem Beispiel hervorgeht, in keinem Fall mehr als 5% des Umsatzes. Anders sieht es freilich aus, wenn dem Dienstleistungsaufwand ein übermässiger Umsatz gegenübersteht. Dann ist aber auch kein Raum für die Minimalsteuer, wird doch der "Sollertrag" den ausgewiesenen Reinertrag kaum je übertreffen. Überlegungen in dieser Richtung sind also müssig.

Die Frage ist angesichts des Beispiels erlaubt und muss gleichzeitig im Raum stehenbleiben, ob sich die Steuerverwaltungen unter diesen Umständen eher von Gesetzmässigkeits- denn von Wirtschaftlichkeitserwägungen leiten lassen.

D. Zusammenfassung

Soweit einer DLG Gewinnfähigkeit nicht abgesprochen werden muss, erscheint die Anwendung der Minimalsteuer auf sie wie auf jede andere Erwerbsunternehmung gesetzmässig, insoweit sie mit Bezug auf ihren Ertrag nicht privilegiert ist. Die Minimalsteuer bietet sich also insbesondere auch in jenem Fall an, wo die DLG nachweisen kann, dass der angenommene Gewinn den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht, oder wenn sonst Zweifel darüber angemeldet werden müssen, ob die Kostenaufschlagsmethode gesetzmässig ist.

Die Minimalsteuer wird aber kaum je an die Stelle einer Gewinnaufrechnung treten, die zur Korrektur einer verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen wurde. Der ausgewiesene Reinertrag wird den Sollertrag in aller Regel übersteigen.

Die Steuerverwaltungen dürften deshalb wirtschaftlichen vor rechtlichen Überlegungen den Vorzug geben und DLG, selbst wenn die Korrektur des Reingewinns nicht gesetzmässig wäre, nach der Kostenaufschlagsmethode besteuern. Die Minimalsteuer bleibt so nicht mehr als eine theoretische Möglichkeit.

5. Kapitel

Besondere Fragen zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bei DLG

§ 15 Bemessung des steuerbaren Reinertrags

I. Selbstkosten als Grundlage

A. Grundlagen

Die KS Nrn. 14 und 24 empfehlen, zur Gewinnbemessung bei DLG entweder von den Lohnaufwendungen oder von den Selbstkosten auszugehen. In der Praxis habe sich gezeigt, so Masshardt, dass die Bemessung in Höhe von 10% der Selbstkosten verglichen mit der Annahme von einem Sechstel der Lohnaufwendungen regelmässig einen höheren Ertrag ergebe¹. Das würde heissen, dass der Anteil der Lohnkosten an den Gesamtkosten von DLG normalerweise weniger als 60% ausmacht, eine Feststellung, die im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht überprüft werden kann. Sie ist aber für die wesentliche Frage, ob die Kostenaufschlagsmethode den Anforderungen an die Gesetzmässigkeit standhält, auch nicht entscheidend. Wir haben festgestellt, dass diese Anforderungen erfüllt sind, wenn der Gewinnzuschlag nicht abweichend vom Handelsüblichen geschätzt wird und wenn die Unternehmung selbst keine tieferen Verrechnungspreise nachweist². Fragen kann sich höchstens, ob eine DLG berechtigt ist zu verlangen, dass der Gewinnzuschlag von den Lohnkosten statt von den Selbstkosten berechnet werde, um so ein für sie günstigeres Ergebnis zu erreichen. Darauf wird später unter den Betrachtungen zum Gewinnsatz nochmals zurückzukommen sein³.

Bedeutsamer ist die Frage, welche Kosten überhaupt zur Bemessung des Dienstleistungsreingewinnes herangezogen werden können. Dazu ist auf den Zweck abzustellen, für den sie aufgewendet worden sind. Nur die für die *Erstellung der Dienstleistung* entstandenen Kosten können Bemessungsgrundlage sein. Auszuscheiden sind somit grundsätzlich "betriebsfremde" Kosten, beispielsweise Lizenzgebühren, Abschreibung von Patenten, Schuldzinsen für Finanzierungsgeschäfte u.a. Auszuscheiden sind sie deshalb, weil der Verrechnungspreis, der für sie zu verlangen ist, üblicherweise nach anderen Methoden als nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt wird. So werden Lizenzvergütungen regelmässig auf-

1 Masshardt, ausländische Unternehmungen 25 f.

2 Vorn 131.

3 Hinten 178 ff.

grund des Umsatzes, der aus dem lizenzierten Produkt erzielt wird, bemessen⁴; massgebend ist hier der Wiederverkaufspreis. Kommissionen für Vermittlungsleistungen werden nach dem Wert des vermittelten Geschäftes berechnet; Schuldzinsen nach Einbringlichkeit der Schuld usw. Folgerichtig sind die solchen Aufwendungen gegenüberstehenden Erträge laut den KS auch zum ermittelten Dienstleistungsgewinn hinzuzurechnen⁵.

Schwierigkeiten kann die Zuordnung von Kosten bereiten, welche ihrer Natur nach nicht allein dem Dienstleistungszweck dienen, sondern auch den von der Gesellschaft verfolgten Nebenzwecken. Die Aufteilung solcher Gemeinkosten wie Löhne, Miete und – worauf noch besonders einzugehen sein wird – Steuern auf die einzelnen Kostenträger “Dienstleistungen” und “andere Erzeugnisse” kann allenfalls dann unterbleiben, wenn feststeht, dass den dienstleistungsfremden Kosten keine Erträge gegenüberstehen, diese also nicht weiterverrechnet worden sind. Zwar ist deren Verrechnungspreis, wie oben ausgeführt wurde, grundsätzlich nach anderer Methode zu bestimmen als durch Kostenaufschlag. Da aber die dazu nötigen Angaben, etwa der Umsatz des lizenzierten Produkts, nicht leicht in Erfahrung zu bringen sind, kann es der Steuerbehörde nicht verwehrt sein, den Gewinn gleich wie denjenigen für Dienstleistungen zu schätzen; vorbehalten bleibt stets der Nachweis niedrigerer Ansätze durch die Unternehmung.

Entbehrlich erscheint die Aufteilung der Kosten auch dann, wenn die Nebenzwecke der DLG im Verhältnis zur Dienstleistungsfunktion nur von untergeordnetem Umfang sind. In anderen Fällen jedoch wird eine Aufteilung nicht zu umgehen sein.

Auch ist zu beachten, dass nur solche Kosten umlagefähig sind, die nicht bloss dem Schutz von Gesellschafterinteressen dienen. Wie wir vorn ausgeführt haben, können diese aber für eine DLG nicht ins Gewicht fallen, da sie kaum eigene Gesellschafterinteressen zu wahren hat. Führt sie für die Konzernspitzengesellschaft solche Aufgaben, wie Kontrolle der Geschäftsführung, Koordination, durch, hat sie ihre Aufwendungen dieser weiterzuverrechnen. Die Spitzengesellschaft ihrerseits hat keine Möglichkeit, die Kosten der kontrollierten Gesellschaft zu belasten⁶.

Dass schliesslich alle umlagefähigen Dienstleistungskosten, die einer *besonderen* Gesellschaft belastet worden sind, mit Gewinn umzulegen sind, wurde ebenfalls bereits begründet⁷; von daher ergeben sich hinsichtlich der “Umlagemasse” somit keine Einschränkungen.

4 Vgl. Ebenroth 201 f. Nach Constantin, Handbuch 437, sind allerdings Vergütungen in *pauschaler Form* vorzuziehen, da “ein Pauschalvertrag am besten die enge Beziehung zwischen Lizenzgebung von Verfahren und Patenten und gewerblichen Dienstleistungen sowie zwischen diesen beiden Aspekten und der Lizenzgebung von Warenzeichen widerspiegelt”. Auch räumliche und zeitliche Verschiebungen der einzelnen Vertragsgegenstände blieben dadurch für den Gesamtwert der Nutzungsrechte des Lizenznehmers ohne Einfluss.

5 S. hinten 177 f.

6 Vgl. vorn 19, 45, 54.

7 Vorn 54.

B. Besonderheiten

1. Direkte Steuern als Bestandteil der Gewinnbemessung

a) Grundsatz

Auszugehen ist von der Tatsache, dass jeder Gewinn aus unternehmerischer Tätigkeit — Privilegierung vorbehalten — den direkten Steuern unterliegt. Diese sind somit in die unternehmerische Planung einzubeziehen, was im einzelnen bedeutet, dass sie sich im Entgelt für die abgesetzte Leistung niederschlagen. Durch die Kostenaufschlagsmethode wird die unternehmerische Planung mit Bezug auf die Preisgestaltung gleichsam nachvollzogen. Auch sie muss deshalb die bezahlten direkten Steuern als umlagefähigen Aufwand betrachten, gleichgültig, ob sie ein Steuergesetz als Betriebsausgaben anerkennt oder unterstellt, dass sie vom Gewinnsaldo zu bezahlen seien. Die Kostenaufschlagsmethode, welche zum Ziel hat, einen Gewinn zu ermitteln, wie er bei Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Unternehmen zustande gekommen wäre, ist in diesem Sinne von der Festsetzung des *steuerbaren Ertrags* losgelöst zu betrachten. Der steuerbare Ertrag hat den zuvor ermittelten Gewinn lediglich zur Grundlage, folgt aber im übrigen eigenen vom Steuergesetz vorgesehenen Regeln.

Die 1975 eingeleitete und in mehreren Rekursentscheiden bestätigte zürcherische Praxis, die direkten Steuern auf Ertrag und Kapital zur Bemessungsgrundlage zu rechnen, ist folglich begründet. In den Erwägungen des unveröffentlichten Entscheides der RK I vom 30. August 1977 i.S. G. AG wurde insbesondere auch der Einwand entkräftet, die Steuern dürften schon deshalb nicht mitgerechnet werden, weil sie nicht der Natur des Dienstleistungsaufwandes entsprächen. Dem hielt die RK entgegen, dass nicht nur der Aufwand, welcher unmittelbar mit dem Dienstleistungsbetrieb in Zusammenhang stehe, sondern sämtliche Ausgaben, "die eine selbständige und unabhängige DLG berücksichtigen müsste, um schliesslich das gewünschte bzw. übliche Netto-Jahresergebnis zu erzielen", zur Bemessungsgrundlage gehörten.

b) Einschränkungen

aa) Steuern als Gewinnbestandteil

Einige wenige Kantone, darunter Zürich, behandeln die direkten Steuern bekanntlich als Gewinnverwendung, weshalb sie nicht der Erfolgsrechnung zu belasten bzw. für die Steuererklärung ausserhalb der Erfolgsrechnung wieder hinzuzurechnen sind. Gehören die Steuern in diesem Fall gleichwohl zum umlagefähigen Aufwand oder sind sie, entsprechend ihrer Qualifikation als Gewinnbestandteil, von diesem aus-

zunehmen, wie dies die frühere Veranlagungspraxis im Kanton Zürich mitunter auch tat? Werden sonst "Steuern von Steuern" erhoben?

Auszugehen ist vom Postulat, dass DLG einen bestimmten Mindestgewinn, berechnet vom Dienstleistungsaufwand (DLA) einschliesslich belasteter Steuern von diesem Aufwand, zu versteuern haben.

Wenn

g = Gewinnsatz

s = Steuersatz

St = Steuern,

gilt für die Kostenaufschlagsmethode somit die Formel^{7a}:

$$\text{Gewinn} = g (DLA + St).$$

Wenn

$$St = s \cdot \text{Gewinn},$$

ist somit

$$St = s \cdot g (DLA + St) = s (g \cdot DLA + g \cdot St) = s \cdot g \cdot DLA + s \cdot g \cdot St$$

Da die Steuern demnach u.a. von den Steuern abhängig sind, ist folgende *Näherungsrechnung* anzustellen:

$$St - s \cdot g \cdot St = s \cdot g \cdot DLA$$

$$St = \frac{s \cdot g \cdot DLA}{1 - (s \cdot g)}$$

Setzen wir

$$s = 30\% \text{ oder } 0,3$$

$$g = 10\% \text{ oder } 0,1,$$

ergibt sich

$$St = \frac{0,3 \cdot 0,1 \cdot DLA}{1 - (0,3 \cdot 0,1)} = 0,03093 DLA = \underline{\underline{3,093\% DLA}}$$

Diese Formel ist nach dem Recht der *direkten Bundessteuer* anzuwenden. Der Gewinn ist dabei, abgesehen von hier nicht interessierenden anderen Abweichungen von der Handelsbilanz, gleichbedeutend mit dem *steuerbaren Ertrag*.

Im *Kanton Zürich* dagegen, der fortan stellvertretend für alle anderen Kantone mit gleichem System genannt sei, umfasst der steuerbare Ertrag, wie erwähnt, nebst dem Gewinn die belasteten Steuern. Die *Steuern* errechnen sich hier demnach so:

$$St = s (\text{Gewinn} + St)$$

^{7a} Die nachfolgenden Berechnungen sind unter Mithilfe meines Schwagers, dipl. Masch. Ing. ETH Felix Scherrer, entstanden.

Da

$$\text{Gewinn} = g \text{ (DLA} + \text{St)},$$

ist

$$\text{St} = s [g \text{ (DLA} + \text{St)} + \text{St}] = s \cdot g \cdot \text{DLA} + s \cdot g \cdot \text{St} + s \cdot \text{St}$$

Um die Steuern allein als Funktion des DLA zu berechnen, ist wiederum folgende Näherungsrechnung anzustellen:

$$\text{St} - s \cdot g \cdot \text{St} - s \cdot \text{St} = s \cdot g \cdot \text{DLA}$$

$$\text{St} (1 - s \cdot g - s) = s \cdot g \cdot \text{DLA}$$

$$\text{St} = \frac{s \cdot g \cdot \text{DLA}}{1 - s \cdot g - s}$$

Wenn

$$s = 30\% \text{ oder } 0,3$$

$$g = 10\% \text{ oder } 0,1,$$

ist

$$\text{St} = \frac{0,3 \cdot 0,1 \cdot \text{DLA}}{1 - 0,3 \cdot 0,1 - 0,3} = 0,04478 \text{ DLA} = \underline{\underline{4,478\% \text{ DLA}}}$$

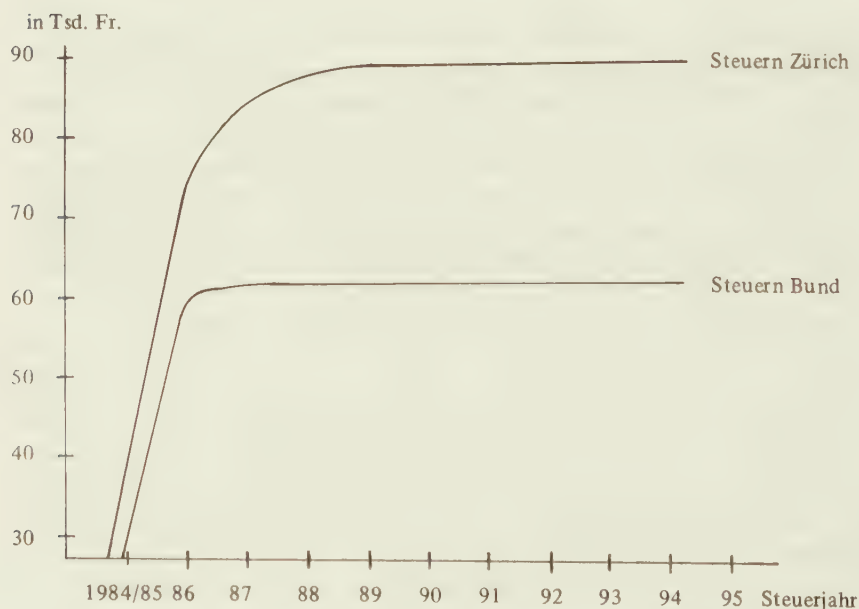
Bei gleichem Gewinn- und Steuersatz wie für die Bundessteuer resultiert im Kanton Zürich somit eine Mehrsteuer von 1,385% des Dienstleistungsaufwandes. Das sei an einem Beispiel illustriert. Um zugleich den Mechanismus der Näherungsrechnung anschaulich zu machen, wird angenommen, dass der Dienstleistungsaufwand im Jahr nach der Gründung zunimmt, danach aber während mehrerer Jahre stagniert. Dann nämlich werden dem gestiegenen Dienstleistungsaufwand nicht die diesem eigentlich entsprechenden Steuern, sondern die aufgrund der geringeren *Selbstkosten des Vorjahres bezahlten Steuern* hinzugeschlagen. Der Steuerbetrag, wie er formelmässig errechnet wird, wird erst über kürzere oder längere Frist erreicht. Als Steuersatz sollen beide Male 30% angenommen werden.

Steuerjahr	1984/85	1986	1987	1988 usw.	1995
<i>A. Bund</i>					
DLA	1'000'000	2'000'000	2'000'000	2'000'000	2'000'000
belastete Steuern (rund)	31'000	31'000	60'900	61'800	61'800
DL-Gewinn = stb. Ertrag	103'100	203'100	206'090	206'180	206'180
bezahlte Steuern (rund)	31'000	60'900	61'800	61'800	61'800

B. Zürich

DLA	1'000'000	2'000'000	2'000'000	2'000'000	2'000'000
belastete Steuern	44'800	44'800	74'800	84'700	89'550
DL-Gewinn	104'480	204'480	207'480	208'470	208'955
belastete Steuern	44'800	44'800	74'800	84'700	89'550
steuerbarer Ertrag	149'280	249'280	282'280	293'170	298'505
bezahlte Steuern	44'800	74'800	84'700	87'900	89'550

Graphisch zeigt sich der Unterschied zwischen den beiden Steuersystemen wie folgt:



Während sich die Bundessteuer bereits im zweiten auf die Aufwandszunahme folgenden Jahr auf ihren endgültigen Stand von 61'800 einpendelt, kommt die zürcherische Steuer erst Jahre später auf den Stand, der dem gestiegenen Aufwand entspricht.

Man kann nun einwenden, die Mehrsteuer im Kanton Zürich sei von der Unternehmung in Kauf zu nehmen, da sie Ausfluss der Ordnung sei, die Steuern als Gewinnverwendung betrachtet. Einen Beweis für die Behauptung, dass die Kostenaufschlagsmethode unter einer solchen Ordnung zu Verfälschungen führe, sei damit nicht erbracht.

Dem ist zunächst zu entgegnen, dass eine Unternehmung, die nach dem Saldo ihrer Erfolgsrechnung, nicht durch Kostenaufschlag besteuert wird, im Bewusstsein dieser Konsequenz wohl anders kalkuliert. Da der Wettbewerb sie daran hindert, Kosten unbeschränkt auf die Preise überwälzen zu können, wird sie jenen Teil der Steuern, der über dem Betrag liegt, wie er sich bei Qualifikation der Steuern als Unkosten ergäbe, dem Gewinn belasten. Die Gewinnmarge wird kleiner. Das nimmt die Unternehmung um anderer wirtschaftlicher Vorteile willen in Kauf.

Unter diesen Umständen würde, am obigen Beispiel dargestellt, die Unternehmung wohl so rechnen:

<i>Steuerjahr</i>	<i>1984/85</i>	<i>1986</i>
DL-Einnahmen	1'134'100	1'134'100
DLA	1'000'000	1'000'000
belastete Steuern	<u>31'000</u>	<u>40'230</u>
Reingewinn/% vom Aufwand	103'100 (10%)	93'870 (9%)
belastete Steuern	<u>31'000</u>	<u>40'230</u>
steuerbarer Ertrag	134'100	134'100
bezahlte Steuern (30%)	40'230	40'230 usw.

Die Einnahmen werden so höchstens im gleichen Verhältnis wie die *Unkosten vor Steuern* angehoben. Der Gewinn wird dadurch auf 9% "gedrückt". Die Fiktion, dass der Gewinn auch dann stets im gleichen Verhältnis zum Aufwand stehe, nämlich mit 10%, wenn die Steuern als Gewinnverwendung betrachtet werden, entsteht hier nicht, wohl aber bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode. Dort kann die Unternehmung den Steuerzuschlagseffekt nicht durch tiefere Gewinnmargen regulieren.

Das Beispiel zeigt, dass die Unternehmung bei gleichbleibenden wirtschaftlichen Verhältnissen auf diese Weise nie mehr als 40'230 Steuern zu bezahlen hat. Bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode hätte sie dagegen an Steuern 44'800 zu entrichten.

Selbst wenn man aber daran festhält, dass die Steuerbelastungen so nicht miteinander verglichen werden könnten, weil der *steuerbare Ertrag* nicht auf gleiche Weise ermittelt werde, zeigt sich, dass auch die Berechnung des *Gewinns* mittels Kostenaufschlagsmethode zu unterschiedlichen Ergebnissen führt. Die Ordnung, welche die Steuern als Gewinnverwendung betrachtet, hat auch einen höheren Gewinnsatz zur Folge. Das erhellt aus nachstehendem Vergleich.

Für die *direkte Bundessteuer* errechnet sich der Gewinn vom Dienstleistungsaufwand wie folgt:

$$\text{Gewinn} = g \text{ (DLA} + \text{St)}$$

$$\text{St} = \frac{s \cdot g \cdot \text{DLA}}{1 - s \cdot g}$$

Somit ist

$$\text{Gewinn} = g \left(\text{DLA} + \frac{s \cdot g \cdot \text{DLA}}{1 - s \cdot g} \right)$$

Wenn

$$\begin{aligned} g &= 0,1 \\ s &= 0,3, \end{aligned}$$

ist

$$\text{Gewinn} = 0,1 \left(\text{DLA} + \frac{0,3 \cdot 0,1 \cdot \text{DLA}}{1 - 0,3 \cdot 0,1} \right)$$

$$\text{Gewinn} = 0,1 \text{ DLA} + \frac{0,003 \text{ DLA}}{0,97}$$

$$\text{Gewinn} = 0,1 \text{ DLA} + 0,00309 \text{ DLA} = 0,10309 \text{ DLA} \text{ oder } \underline{10,309\% \text{ DLA}}$$

Nach *zürcherischer* Ordnung ergibt sich dagegen folgender Gewinn:

$$\text{Gewinn} = g \text{ (DLA} + \text{St)}$$

$$\text{St} = s \text{ (Gewinn} + \text{St)}$$

$$\text{Gewinn} = g \text{ (DLA} + s \text{ (Gewinn} + s \text{ (Gewinn} + \dots \text{ usw.}$$

$$= g [\text{DLA} + \text{Gewinn} (s + s^2 + s^3 + s^4 + \dots)]$$

$$= g \left(\text{DLA} + \text{Gewinn} \cdot \frac{s}{1 - s} \right)$$

$$\text{Gewinn} - g \cdot \text{Gewinn} \cdot \frac{s}{1 - s} = g \cdot \text{DLA}$$

$$\text{Gewinn} = \frac{g \cdot \text{DLA}}{1 - g \cdot \frac{s}{1 - s}} = \frac{g \cdot \text{DLA}}{1 - s - gs} = \frac{g \cdot \text{DLA} (1 - s)}{1 - s - gs}$$

Wenn wiederum

$$\begin{aligned} g &= 0,1 \\ s &= 0,3, \end{aligned}$$

ist

$$\text{Gewinn} = \frac{0,1 \cdot \text{DLA} \cdot 0,7}{1 - 0,3 - 0,03} = 0,10447 \text{ DLA oder } \underline{10,447\% \text{ DLA}}$$

Während der Bund 10% der Selbstkosten, entsprechend 10,309% des reinen Dienstleistungsaufwandes, als Gewinn besteuert, verlangt der Kanton Zürich die Steuern von 10,447% des Dienstleistungsaufwandes, also von einem um 1,0134% höheren Gewinn oder von *10,134% der Selbstkosten*.

Dieser Vergleich macht deutlich, dass durch die besondere Beurteilung der Steuern als Gewinnbestandteil paradoxerweise der Gewinnsatz erhöht wird. Besteht deshalb die Forderung, die Steuern seien unter der Herrschaft eines solchen Steuersystems vom Aufwand als Gewinnbemessungsgrundlage auszunehmen, zu Recht? Angesichts der geringfügigen Auswirkung auf den Gewinnsatz, der ohnehin auf einer Schätzung beruht, erschiene diese Massnahme unverhältnismässig. Sie würde zu einem Ergebnis führen, das vom Ziel, einen angemessenen Gewinn zu ermitteln, weiter entfernt wäre, als wenn die Steuern in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Zwar wäre theoretisch richtig, dass die zum Dienstleistungsaufwand hinzugeschlagene Steuer stets *nur von den unternehmungswirtschaftlich kalkulierten Selbstkosten* bestimmt würde, also im obigen Beispiel von 1'031'000. Dass sich der steuerbare Ertrag hernach anders berechnet, stünde dem nicht entgegen. Indes ist leicht einzusehen, dass solche Berechnungen den Rahmen des administrativ Zumutbaren sprengen würden. Sie bedingten aufwendige Anleitungen um letztlich geringfügiger Korrektur willen.

Im ganzen erweist sich daher das Prinzip, direkte Steuern in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, auch dort vertretbar, wo die Steuern als Gewinnbestandteil betrachtet werden.

bb) Bereits umgelegte Steuern

Der Gewinnaufschlag auf den direkten Steuern kann aber auch aus einem anderen Grund eingeschränkt sein: Betätigt sich die DLG nicht nur in ihrem angestammten, sondern auch in einem dienstleistungsfremden Bereich und weist sie entsprechende Erträge aus, gehört der auf diese Erträge entfallende Anteil an den Steuern nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstleistungsgewinn. Die mit diesen Erträgen verbundenen Kosten sind als umgelegt zu betrachten, mithin auch ein Anteil an den

Steuern. Es gilt also, was zuvor allgemein für die nicht eindeutig zurechenbaren Kosten gesagt wurde⁸.

Die Aufteilung der direkten Steuern auf mehrere Kostenträger bedingt so gleichsam eine nachträgliche Betriebsabrechnung durch die Steuerbehörde, was mit nicht übersehbaren praktischen Schwierigkeiten verbunden wäre. Erscheinen die dienstleistungsfremden Erträge angemessen, liesse sich eine Aufteilung im Verhältnis des Dienstleistungsertrages zum Gesamtertrag rechtfertigen; der Dienstleistungsertrag wäre durch Näherungsrechnung zu bestimmen. Ansonst, bei übersetzten oder auch bei offensichtlich ungenügenden Erträgen aus der Nebentätigkeit, müsste, sofern in übersetzten Erträgen nicht überhaupt ein Vorteilsausgleich erkannt wird, der eine Gewinnkorrektur hinfällig macht, eine Kostenrechnung angestellt werden. Immerhin wird eine solche dann unterbleiben dürfen, wenn, was allgemein zu den Selbstkosten ausgeführt wurde, der dienstleistungsfremde Zweig nicht ins Gewicht fällt.

2. Kapitalverluste und Abschreibungen auf Wertschriften

Die zürcherische Veranlagungspraxis, die hier stellvertretend genannt werden kann, rechnet Abschreibungen auf Wertschriften und realisierte Kapitalverluste nicht zur Bemessungsgrundlage. Damit wird nur bestätigt, dass Aufwendungen, die mit dem Dienstleistungszweig nichts gemein haben, wie dies in aller Regel von Kapitalverlusten gesagt werden kann, nicht überwältzt werden können, erst recht nicht mit Gewinn.

Ein Vorbehalt ist immerhin für den Fall anzubringen, dass solche Verluste im Gefolge einer von der DLG nebenbei, aber regelmässig ausgeübten *Finanzierungstätigkeit* entstehen. Alsdann handelt es sich um Risiken, die normalerweise kalkulierbar sind und mit dem Entgelt auf die Kapitalnehmer überwältzt werden. Dann ziehen diese Aufwendungen ordentlicherweise auch Gewinn nach sich, der sich in den Finanzerträgen niederschlagen muss. Nur folgt gerade im Finanzierungssektor die Bestimmung des "arm's length"-Entgeltes nicht unbedingt der Kostenaufschlagsmethode. So gilt z.B. in den USA als "save haven" für Kredite, die nicht gewerbmässig und auch an unabhängige Dritte gewährt werden, ein Zinsertrag von 6–8%⁹. In anderen Fällen erfolgt eine blossе Kostenumlage¹⁰. Auch die EStV veröffentlicht periodisch die Zinssätze, die, um nicht als geldwerte Leistung betrachtet zu werden, für Darlehen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter einzuhalten sind¹¹. Die Kostenaufschlagsmethode ist für Finanzierungen somit nicht üblich und hat, wenn

⁸ Vgl. vom 166.

⁹ Ebenroth 290. Innerhalb dieser Spanne erfolgt keine steuerliche Korrektur, gleichgültig, welcher Aufwand dem Ertrag gegenübersteht.

¹⁰ US-Government, zit. bei Ebenroth 290 FN 747, 749, 750.

¹¹ Vgl. KS Nr. 16 zur Wehrsteuer 21. Periode 1981/82 vom 22. Dezember 1981 = ZStB II, Nr. 53/09-d samt Merkblatt Nr. 57/57 für 1983 ff.

sie zur Anwendung gelangt¹², überdies einzig die *Zinskosten, nicht auch Abschreibungen und Verluste* auf Kapitalanlagen zur Grundlage.

Daraus erhellt, dass selbst gewerbsmässig betriebene Finanzierungen nicht mit der Kostenaufschlagsmethode, sondern unter Beachtung des "arm's length"-Prinzips auf andere Weise zu erfassen sind. Die dadurch entstandenen Verluste sind deshalb für die Bemessung des Dienstleistungsreingewinns so oder anders unerheblich.

3. Aktivierter Kosten

Durch die Aktivierung werden Kosten, die mit dem Dienstleistungsbetrieb zusammenhängen, dem Aufwand und damit gleichzeitig der Bemessungsgrundlage für den Dienstleistungsgewinn entzogen. Während die Aktivierung sonst im Interesse des Fiskus liegt, verhält es sich hier gerade umgekehrt: Die Verminderung der Selbstkosten zieht auch eine Verminderung des steuerbaren Reinertrags nach sich. Kann eine solche Entwicklung bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode verhindert werden?

Zur Beantwortung der Frage ist vorab zu klären, ob und welche Kosten der DLG für eine Aktivierung in Betracht kommen. Es stellt sich die Frage nach *Aktivierungsfähigkeit* und *Aktivierungspflicht*. Das Handelsrecht gestattet nur solche Kosten zu aktivieren, die für das Geschäft einen *Wert* erzeugt haben¹³. Dieser kann insbesondere in einem "Nutzenpotential"¹⁴ bestehen, welches der Unternehmung über den folgenden Bilanzstichtag hinaus Erträge zu bringen verspricht und deshalb auch bei einem Verkauf der Unternehmung als Teil des Kaufpreises berücksichtigt werden müsste¹⁵. In diesem Sinne *aktivierungsfähig* sind, auf die Tätigkeit der DLG übertragen, etwa Forschungs- und Entwicklungskosten, Marktuntersuchungen, Reklamefeldzüge, Aus- und Weiterbildung des Personals¹⁶.

Da das Handelsrecht nur Vorschriften über Höchstbewertungen kennt, kann es auch keine Pflicht zur Aktivierung von Kosten begründen. Eine *Aktivierungspflicht* kann dagegen durch das Steuerrecht geboten sein, das, vereinfacht ausgedrückt, Tiefstwerte vorschreibt. Das wird allgemein befürwortet für Kosten, mit denen ein wirklicher Vermögenswert erworben oder geschaffen wird¹⁷. Gerade für Forschungs- und Entwicklungskosten bestehen aber unterschiedliche Auffassungen über deren

12 Bspw. laut Merkblatt EStV a.a.O. für fremdfinanzierte Vorschüsse an Beteiligte, bei welchen ein Gewinnzuschlag von 1/4–1/2% zu berechnen ist.

13 Art. 960 Abs. 2, 665 Abs. 2 OR.

14 Käfer N 353 zu Art. 958 OR.

15 Blumer/Graf 97, 99; RZS N 103 zu § 19 lit. b StG.

16 Blumer/Graf 98; Käfer N 375, 380 zu Art. 958 OR.

17 Känzig N 62 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB; RZS N 103 zu § 19 lit. b StG. Zur Aktivierung von Baukreditzinsen vgl. Känzig, Festschrift 117 ff. = ASA 42 (1973/74), 81 ff.

Aktivierungspflicht. Während Känzig¹⁸ solche Kosten für aktivierungspflichtig hält, sobald sie zu einem positiven Entwicklungsergebnis, z.B. einem Patent, geführt haben, mit der Einschränkung freilich, dass die Steuerbehörden diesen Standpunkt in der Regel nicht durchsetzen, nehmen Reimann/Zuppinger/Scharrer und weitere Autoren schlechthin keine Aktivierungspflicht an¹⁹.

Besteht von Steuerrechts wegen eine Aktivierungspflicht für Kosten, sind diese der Aufwandbemessungsgrundlage von vornherein entzogen. Wie aber, wenn Dienstleistungsaufwendungen freiwillig aktiviert werden? Ausser Frage steht, dass die Steuerbehörde eine Aktivierung nicht hinzunehmen braucht, wenn diese auch gegen handelsrechtliche Grundsätze verstösst, weil überhaupt kein aktivierbarer Wert geschaffen worden ist. Es geht vielmehr darum, ob zulässigerweise aktivierte Aufwendungen in Abweichung von der Handelsbilanz als umlagefähige bzw. in diesem Fall umlagepflichtige Aufwendungen betrachtet und so zur Bemessung des Reinertrags nach der Kostenaufschlagsmethode verwendet werden könnten. Selbst wenn man unter diesen Umständen von einer unechten Lücke im Gesetz sprechen könnte, indem die Anwendung der ordentlichen Gewinnermittlungsregeln im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode zu einem unbefriedigenden Resultat führt, könnte ein steuerrechtlicher Durchgriff nur unter den Bedingungen der Steuerumgehung erfolgen. Deren Kriterien dürften allerdings im Zusammenhang mit der Aktivierung kaum je erfüllt sein.

Der Versuch, zulässigerweise aktivierte Dienstleistungskosten für die Bemessung des Dienstleistungsreingewinns heranzuziehen, liesse sich deshalb nicht begründen. Vorbehalten bleibt selbstverständlich deren Erfassung, soweit auf ihnen Abschreibungen vorgenommen werden.

4. Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen

KS Nr. 14 und in ähnlicher Form KS Nr. 24 sprechen beide davon, dass der strenge Nachweis über die geschäftsmässige Begründetheit von Vergütungen zugunsten von Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zu verlangen sei. Ist dieser Satz, obwohl in beiden KS vom entsprechenden Abschnitt über DLG getrennt unter eigenem Buchstaben figurierend, auch hinsichtlich der besonderen Bemessungsmethode für DLG zu beachten?

Angesprochen sind damit verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Kapitaleinlagen und, soweit Betriebsstätten in Rede stehen, die sich an die verdeckten Gewinnausschüttungen anlehnenden Korrekturregeln im Rahmen der objektmässigen Ausscheidung. Zum Unterschied von den für DLG aufgestellten Regeln wird damit aber nicht auf unterpreisliches Entgelt, sondern auf überpreisliche Ausgaben

¹⁸ N 84 zu Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

¹⁹ RZS N 126 zu § 19 lit. b StG und dort zit. Autoren.

abgezielt. Da das unterpreisliche Dienstleistungsentgelt nach der Kostenaufschlagsmethode korrigiert wird, liegt es nahe, denselben Weg auch zur Korrektur von übermässigen Aufwendungen einzuschlagen. Damit würde man der Notwendigkeit entgehen, die Vergütungen durch Fremdvergleich auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen, weil diese durch entsprechend aufgerechnete Erträge gleichsam "automatisch" wettgemacht würden.

Gegen dieses Vorgehen kann u.E. nichts eingewendet werden, wenn die übermässige Aufwendung mit dem Dienstleistungszweck zusammenhängt. Abzulehnen ist es jedoch für "neutrale" Kosten ausserhalb des Dienstleistungsbereichs. Immerhin liesse sich vertreten, den Gewinnzuschlag schlechthin auf solchen Kosten zu berechnen, die nicht eindeutig dem dienstleistungsfremden Bereich zugeordnet werden können. Dienen Schuldzinsen der Finanzierung von Laboranlagen, bilden sie Bestandteil des Dienstleistungsaufwandes; gehören sie dagegen zu einem Finanzierungsgeschäft, ist ein Zusammenhang nicht gegeben. So eindeutig können die Kosten aber nicht immer auseinandergehalten werden. Indiz für den fehlenden Zusammenhang mit dem Dienstleistungssektor können Erträge sein, die den übermässigen Aufwendungen gegenüberstehen, also beispielsweise Lizenzeinnahmen für übersetzte Lizenzgebühren.

Damit wird der Grundsatz bestätigt, dass der Dienstleistungsreingewinn nicht durch funktionsfremden Aufwand bestimmt werden darf.

II. Die zusätzlich zum Dienstleistungsertrag steuerbaren Einkünfte

A. Grundsatz

KS Nr. 14 bestimmt, dass "zu dem nach den vorstehenden Richtlinien für Dienstleistungen festgesetzten Reinertrag ... die übrigen Einkünfte der Gesellschaft, bspw. aus Lizenzverträgen, Kapitalanlagen, usw. hinzuzurechnen" sind. Im KS Nr. 24 findet sich keine entsprechende Anordnung.

Darin ist das Gegenstück zum Grundsatz zu erblicken, dass für die Bemessung des Dienstleistungsreingewinns nur Kosten in Betracht fallen, die mit der Dienstleistungsfunktion in Zusammenhang stehen. Infolgedessen ergibt die Kostenaufschlagsmethode auch nur Dienstleistungsertrag, keine anderen Erträge. Solche, vor allem Lizenz- oder Kapitalerträge, aber auch allfällige Domizilerträge z.B. aus Warenverkauf im Ausland, bilden daher zusätzliche Bestandteile des steuerbaren Reinertrags einer DLG. Auch Kapital- und Aufwertungsgewinne sind hier zu erwähnen.

Dass dieser Grundsatz im KS Nr. 24 nicht ausgesprochen wird, dürfte nicht Absicht gewesen sein. Da die Bemessung des steuerbaren Reinertrags von Dienstleistungsbetriebsstätten im übrigen gleichen Regeln folgt wie bei den juristischen Personen, sind auch hier dienstleistungsfremde Erträge zusätzlich zu berücksichtigen.

B. Kritik

Gegen diese Richtlinie zur Veranlagung von DLG ist so lange nichts einzuwenden, als dem betreffenden Ertrag tatsächlich keine Aufwendungen gegenüberstehen, welche bereits durch die Kostenaufschlagsmethode erfasst und derart zu Ertrag umgestaltet worden sind. Wäre dem so, würde er doppelt besteuert: einmal als "übrige Einkunft" im Sinn der KS und einmal als "arm's length"-Entgelt für Aufwendungen, welche dadurch gerade hätten entschädigt werden sollen. Ein solches Versehen kann namentlich dann vorkommen, wenn der betreffende Ertrag unzutreffend bezeichnet wird, was gerade für Dienstleistungen keine seltene Erscheinung ist²⁰. Werden Entschädigungen für Dienstleistungen beispielsweise als "Lizenzvergütungen" bezeichnet, darf nicht erstaunen, wenn die Steuerbehörde auf die Bezeichnung vertraut, ohne den Leistungsgrund zu erfragen, und sie demnach als "übrige Einkünfte" hinzurechnet.

Man mag einwenden, dass solche Bedenken gegenstandslos seien, weil unvorstellbar sei, dass die steuerpflichtige Unternehmung einer derartigen "Doppelbesteuerung" zustimmen würde. Das setzt aber voraus, dass sie sich über den rechtlichen Hintergrund der Kostenaufschlagsmethode gemäss den KS Nrn. 14 und 24 im klaren ist. Hat sie dagegen nur Kenntnis vom Wortlaut, welcher "übrige Einkünfte" ohne Einschränkung zum Dienstleistungsgewinn hinzuzurechnen gebietet, gibt sie sich über das Versehen u.U. keine Rechenschaft. Selbst wenn dieser Fall nicht häufig anzutreffen sein wird, ist hier doch der Ort, auf den ergänzungsbedürftigen Wortlaut des KS hinzuweisen.

III. Der Gewinnsatz

A. Praxis

Dem von den KS vorgeschriebenen Gewinnsatz in Höhe von mindestens einem Zehntel der Selbstkosten oder einem Sechstel der Lohnaufwendungen liegt die Absicht zugrunde, ausländische Unternehmungen gegenüber inländischen nicht zu bevorzugen. Man unterstellt demnach, dass auch inländische Unternehmen des Dienstleistungszweiges Gewinne dieser Grössenordnung zu versteuern haben.

Soweit erkennbar, haben die Kantone diesen für die direkte Bundessteuer im Sinne eines Minimums verbindlichen Ansatz auch für die Veranlagung der kantonalen Steuern übernommen. ZH wendet z.B. regelmässig 10%, auf das Broker-geschäft gar 12% der Aufwendungen an; für besonders gewinnträchtige Tätigkeiten sind auch schon 20–25% Gewinn festgesetzt worden. GE sieht den Mindestansatz von 10% der Gesamtkosten in seinen Richtlinien zu Art. 60 ff. StG vor. BS und TI

²⁰ Vgl. vorn 44.

verlangen mindestens einen “geschäftsmässig angemessenen Gewinn”, was nach der Praxis ebenfalls 10% der Selbstkosten bedeutet. BS behilft sich darüber hinaus etwa mit einem Ansatz von 6% des Aktienkapitals²¹.

B. Beurteilung

Ob sich die Gewinnsätze gemäss praktizierter Kostenaufschlagsmethode im Rahmen dessen halten, was betriebswirtschaftlich begründet ist, lässt sich nur annähernd abschätzen, weil statistische Daten, so vorhanden, meist auf einer Zusammenfassung von verschiedenerlei Dienstleistungen basieren und sich nicht, wie bei DLG typisch, auf einzelne Tätigkeiten allein wie z.B. Forschung, Produktionskontrolle, Management u.a. beziehen.

An dieser Stelle scheint es uns auch nötig darauf hinzuweisen, dass sich die betriebswirtschaftliche Preisstellung nicht allein an den Kosten, sondern zu einem guten Teil an der Preiselastizität der Nachfrage²² orientiert, mithin am *Wert*, den der Abnehmer dem Produkt zugesteht²³. Schmalenbach bezeichnet es als “irriges Auffassung, wenn man sich die Preiskalkulation des Fabrikanten so vorstellt, dass er seine Selbstkosten rechne, darauf einen festen, immer gleichen Gewinn schlage und mit den so errechneten Preisen an den Markt trete. Der zugeschlagene Gewinn ist vielmehr eine veränderliche Grösse, mit der der Kalkulator sich an den erzielten Marktpreis heranfühlt”²⁴. Von einem marktüblichen Kalkulationssatz zu sprechen, erweist sich deshalb als Fiktion. Wenn aber die nach Grundsätzen der Entgeltpolitik berechnete Preisstellung einen durchschnittlichen Gewinnsatz impliziert, der mit den angenommenen Zuschlägen nach der Kostenaufschlagsmethode vereinbar ist, sich am Ergebnis somit nichts ändert, ist gegen diese Methode nichts einzuwenden.

Trotz der erwähnten Vorbehalte, die gegenüber statistischen Werten anzubringen sind, erlauben diese doch den für unsere Betrachtungen wesentlichen Schluss, dass die Gewinnsätze im Dienstleistungsgewerbe allgemein deutlich höher liegen als im Produktions- oder Handelszweig. Die folgenden dem Statistischen Jahrbuch 1984 für die BRD²⁵ auszugsweise entnommenen Zahlen – es handelt sich um Erfolgsrechnungen von Aktiengesellschaften 1981 – belegen dies. Dabei erstaunen weniger die zum Teil (verglichen mit dem Handelsgewerbe) stark abweichenden Bruttogewinnsätze. Diese sind eine Folge davon, dass das Dienstleistungsgewerbe ohne namhaften Material- oder Warenverbrauch auskommt. Auffällig sind vielmehr die unterschiedlichen Reingewinnsätze.

21 Art. 88 TI-StG; § 77a Abs. 2 BS-StG; Auskunft BS vom 12. Juli 1982.

22 Vgl. zum Begriff: Wöhe 559 f.

23 Humbel 49.

24 Zit. bei Humbel 43.

25 130/131.

	Umsatz ¹	Material- aufwand	Rohertag ² (Grundzahlen in Mio. DM)	% vom Um- satz	übriger Aufwand	Gewinn ³	% vom Auf- wand
<i>Produzierendes Gewerbe</i>							
1. Maschinenbau	36'097	16'637	17'360	48,09	14'632	4'828	15,43
2. Textilgewerbe	7'567	3'936	3'189	42,14	2'784	847	12,60
<i>Handel</i>							
3. Grosshandel Handelsvermittlung	65'922	55'371	8'650	13,12	6'259	4'292	6,96
4. Einzelhandel	3'758	2'707	965	25,68	604	447	13,50
<i>Dienstleistungen von Unternehmen und freien Berufen</i>							
5. Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und -beratung	916	50	650	70,96	613	253	38,16
6. Vermögensverwaltung u.ä. (ohne Beteiligungs- gesellschaften) ⁴	1'162	222	538	46,30	694	246	26,86
7. Übrige Dienstleis- tungen von Unternehmen und freien Berufen ⁵	3'086	1'202	1'639	53,12	1'216 ⁶	668	27,63

1 "Gesamtleistung" inkl. "Erträge aus Verlustübernahme" und "übrige Erträge"

2 Gesamtleistung abzüglich "Materialverbrauch usw."

3 bestehend aus nach Vertrag abgeführten, übrigen (d.h. ausgeschütteten) Gewinnen und verbleibenden Überschüssen bzw. Fehlbeträgen

4 inkl. Inkassobüros, Patent- und Lizenzverwertung

5 inkl. chemische, chemotechnische und physikalische Laboratorien

6 Differenz von 3 (nicht auffindbar)

Anzahl der erfassten Abschlüsse

1.: 84	5.: 36
2.: 67	6.: 60
3.: 100	7.: 51
4.: 13	

Aus den erhobenen Daten geht hervor, dass juristische Personen des Dienstleistungsgewerbes mit einer Gewinnmarge von 26–38% vom Aufwand rechnen können, wogegen sich die Sätze von Handels- und Produktionsunternehmen zwischen 7 und 15% vom Aufwand bewegen. Wenn man bedenkt, dass der Gewinnausweis von juristischen Personen, vor allem von kleinen und mittleren Unternehmen, oftmals durch Bezüge der mitarbeitenden Eigentümer verfälscht sind, d.h. im Gegensatz zu Personengesellschaften und Einzelunternehmen nicht die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit widerspiegeln, so kann unterstellt werden, dass die tatsächlichen Gewinne mitunter höher liegen.

Aufschlussreich sind denn auch die Statistiken über die Kostenstruktur einzelner Wirtschaftszweige, worunter vor allem der dem Dienstleistungsgewerbe nahestehenden Handelsvertreter und Handelsmakler sowie der Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigten.

Für Unternehmen des Handelsvertreter- und Handelsmaklergewerbes, die sich mit der Vermittlung von Metallen, Maschinen, Nahrungsmitteln, Photoerzeugnissen u.a.m. befassen, wurden 1980 Betriebsergebnisse, also Reingewinne, von 35,5–47,3% vom Gesamtertrag festgestellt, was, vom Aufwand berechnet, Zuschläge von rund 55–90% ergibt. Unter Einbezug von Handels- und Produktionstätigkeit verblieben als Reinergebnis noch 13,3–16,7% vom Gesamtertrag (entsprechend rund 15–20% vom Aufwand)²⁶.

Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte erzielten 1979 sogar Reinerträge von 24,9–55,9% (ohne Berücksichtigung einer in Klammer gesetzten Angabe von 58,3%) (entsprechend 33–126%)²⁷.

Demgegenüber fallen die Betriebsergebnisse 1977 bzw. 1978 des Einzelhandels mit 2,5–8,2% (3–9%)²⁸, des Gastgewerbes mit 6,8–13,2% (7–15%)²⁹ und des Handwerks mit 7,0–12,2% (8–14%)³⁰ förmlich ab.

Entsprechende Zahlen für die Schweiz sind u.W. nicht publiziert. Die Steuerbehörden stützen sich auch oft auf sog. *Erfahrungszahlen*, die amtsintern oder durch eine interkantonale Kommission erhoben werden, jedoch nur als Hilfen zur Prüfung von Geschäftsabschlüssen sowie als Grundlagen für die Ermessensveranlagung dienen können, somit nur zurückhaltend anzuwenden sind. Aus den Erhebungen über die freien Berufe sind mitunter Gewinnmargen, vom Aufwand her berechnet, von über 100% ersichtlich. Das darf aber nicht als spektakulär betrachtet werden, wenn man bedenkt, dass sich der Dienstleistungsaufwand, verglichen mit Handels- und Produktionsbetrieben, mangels Waren- und Materialaufwands um vieles geringer ausnimmt und dass die verfügbaren Nettoverdienste in *absoluten Zahlen* mit jenen anderer Gewerbe vergleichbar sind.

26 Quelle: Statistisches Jahrbuch der BRD 1983, 119.

27 Statistisches Jahrbuch der BRD 1983, 123.

28 Statistisches Jahrbuch der BRD 1983, 120.

29 Statistisches Jahrbuch der BRD 1983, 121.

30 Statistisches Jahrbuch der BRD 1983, 117.

Als weiteres Indiz zur Schätzung der betriebswirtschaftlichen Angemessenheit der Kostenaufschlagsempfehlung der KS mag die Untersuchung von Haas über die Zins- und Gewinnmargen im Hypothekengeschäft der schweizerischen Banken dienen, sind doch zwischen dem Finanzierungsgeschäft und dem Dienstleistungszweig gewisse Gemeinsamkeiten erkennbar. Haas gelangt zum Ergebnis, dass die Gewinnmarge³¹, allerdings vor Steuern, 0,67–0,92% der Hypothekarforderungen beträgt³². Wenn man eine Selbstkostenbasis von 4% annimmt, entspricht dem ein Gewinnzuschlag – vor Steuern – von rund 16–23%.

Nach Einsicht in diese Zahlen steht zumindest fest, dass der Gewinnsatz von 10%, wie er von den KS als Minimum vorgesehen ist, auch mit den betriebswirtschaftlichen Erfahrungen vereinbar ist. Man ist sogar versucht zu behaupten, dass sich ein Satz von 10% für DLG regelmässig vorteilhaft ausnimmt und dass damit zweifelhaft erscheint, ob die Absicht, eine steuerliche Bevorteilung von ausländischen Unternehmen zu verhindern, abgesehen von der Verhinderung kantonaler Privilegien im Bereich der Bundessteuer, verwirklicht wird. Solche Zweifel werden auch durch die Erfahrung genährt, dass die Nachfrage von Unternehmen, wenn möglich nach der Kostenaufschlagsmethode besteuert zu werden, gross ist.

Sind für gewisse Dienstleistungsbranchen höhere Gewinnmargen notorisch, erschiene es im Lichte der vorstehenden Erwägungen als gesetzmässig, gar einen Zuschlag von mehr als 10% der Selbstkosten anzunehmen³³. Einen Anspruch darauf, für einen Dienstleistungsgewinn oder gar gesamten Reingewinn, also einschliesslich "neutraler" Erträge, von höchstens 10% der Selbstkosten besteuert zu werden, kann die DLG jedenfalls aus den KS nicht herleiten, es sei denn, sie weise entweder tiefere Verrechnungspreise für ihre Gattung von Dienstleistungen nach oder lege dar, dass in den "neutralen" Erträgen verdecktes Dienstleistungsentgelt enthalten und damit ein Vorteilsausgleich zu beachten ist. Gelingt dieser Nachweis, kann im Ergebnis entweder bloss der Dienstleistungsgewinn oder darüber hinaus der gesamte Reinertrag unterhalb von 10% der Selbstkosten bleiben. Dass dies im Lichte der Gesetzmässigkeit, die letztlich das Leistungsfähigkeitsprinzip gewährleistet, zulässig sein muss, wurde vorn begründet³⁴.

Solange sich der von den Selbstkosten berechnete Dienstleistungsgewinn innerhalb der zulässigen Grenzen bewegt, bleibt somit auch für ein Begehren, statt von einem Zehntel der Selbstkosten von einem Sechstel der Lohnkosten auszugehen, kein Raum.

Ohne entsprechenden Gegenbeweis lässt sich noch weniger die etwa gehörte Auffassung begründen, DLG dürften, selbst wenn ihre Erfolgsrechnung einen Dienstleistungsgewinn von mehr als 10% der Selbstkosten ausweise, grundsätzlich nicht höher als zu diesem Satz besteuert werden. Das verbietet schon das Mass-

31 = Zinsmarge + Betriebserlöse ./.. Betriebskosten; Haas 20.

32 Haas 93.

33 Die Steuer-RK I ZH hat in einem n. publ. Entscheid vom 12. April 1979 i.S. C. G. AG für eine DLG, die im Bereich der Parfümöle, Aromastoffe und Kosmetikgrundstoffe tätig ist, einen Gewinnsatz von 15% der Aufwendungen als angemessen bezeichnet.

34 Vorn 131.

geblichkeitsprinzip. Die Unternehmung wird bei den von ihr vorgelegten Buchergebnissen behaftet; diese sind nur dann unbeachtlich, wenn sie mit den vom Steuergesetz vorgesehenen Gewinn- oder Kapitalermittlungsregeln nicht übereinstimmen. Eine Bestimmung, wonach der ausgewiesene Reingewinn unbesteuert bleibt, soweit er eine bestimmte Höchstgrenze übersteigt, gibt es im schweizerischen Steuerrecht nicht. Nicht ausgeschlossen sind allerdings Korrekturen des Gewinns “nach unten”, wenn z.B. handelsrechtliche Aktivierungsregeln verletzt worden sind; diese sind auch für das Steuerrecht verbindlich.

Schliesslich ist hier noch auf die Empfehlung der KS zurückzukommen, in “gewissen Fällen” einen steuerbaren “*Mindestbetrag*” festzusetzen. Wenngleich dieser Empfehlung, wie den erhaltenen Auskünften der Steuerverwaltungen zu entnehmen ist, in der Praxis offenbar kein grosses Gewicht zukommt³⁵, ist doch zu ihrer rechtsstaatlichen “Verträglichkeit” kurz Stellung zu nehmen. Dahinter ist die Absicht zu vermuten, selbst jenen DLG zuvorzukommen, die ihre tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch eine nicht den Tatsachen entsprechende, zu niedrige Aufwanddeklaration verbergen. Man erkennt recht eigentlich das Motiv der Minimalsteuer.

Im Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen, steuererhöhende dagegen von den Steuerbehörden nachzuweisen sind. Von daher gesehen könnte einer Unternehmung, die zu wenig Aufwand deklariert, kein Vorwurf gemacht werden. Anders freilich ist hier zu entscheiden, wo der Aufwand gerade zur Bemessungsgrundlage wird. Gelangen den Steuerbehörden Tatsachen zur Kenntnis, wonach die DLG, um Steuern zu sparen, nicht ihren gesamten Aufwand deklariert hat, müssen sie, wie wenn anderswo nicht alle Einnahmen deklariert werden, befugt sein, diesen zu schätzen, sofern er von der Unternehmung nicht nachträglich zweifelsfrei beziffert werden kann. Voraussetzung ist also ein Beweisnotstand der DLG. Nur dann auch läuft die Schätzung des Aufwandes auf die Schätzung eines Mindestreinertrags hinaus; andernfalls kann die Gesetzmässigkeit dieser Empfehlung nicht bejaht werden. Dies noch weniger dann, wenn überhaupt keine Anhaltspunkte dafür sprechen, dass die DLG Aufwand verheimlicht hat. In einer solchen Lage könnte höchstens eine Minimalsteuer auf dem Umsatz weiterhelfen.

35 Laut Auskunft des Kantonalen Steueramtes hat man sie in ZH gelegentlich schon angewendet.

IV. Abzug für Beteiligungseinkünfte

A. Grundsatz

KS Nr. 14 erwähnt in Ziff. 3 den Beteiligungsabzug gemäss BdBSt Art. 59 unter Hinweis darauf, dass die Voraussetzungen dazu nur erfüllt seien, wenn es sich um Beteiligungsertrag handle, nicht auch dann, wenn Lizenzerträge und dergleichen in Rede stünden. KS Nr. 24 lässt über den Beteiligungsabzug nichts verlauten.

Da Art. 59 ohne Rücksicht auf den Unternehmungszweck auf sämtliche Kapitalgesellschaften Anwendung findet, welche eine Beteiligung im geforderten Mindestausmass besitzen, hätte es des Hinweises nicht bedurft, wenn nicht zu dem Zweck, der missbräuchlichen Ausdehnung des Begriffes "Beteiligungsertrag" auf Lizenzerträge u.ä. vorzubeugen. Die Anordnung hat demnach einzig die Bedeutung einer Auslegehilfe für die Steuerbehörden.

Eine andere Frage ist, ob aus dem Fehlen einer entsprechenden Anordnung in KS Nr. 24, welches für rechtlich unselbständige Unternehmungen gilt, zu schliessen ist, dass der Beteiligungsabzug für Betriebsstätten nicht beansprucht werden kann. Dass auch einer Betriebsstätte wesentliche Beteiligungen zugewiesen sein können, ist nicht auszuschliessen³⁶. Eine Verweigerung des Beteiligungsabzuges würde dessen Motiv, die Dreifachbelastung zu vermeiden, auch hier zuwiderlaufen. Denn der Beteiligungsertrag würde dreifach besteuert, gleichgültig, ob er dem Hauptsitz oder einer Betriebsstätte zugefallen ist, wenn er durch die Gesellschaft an deren Gesellschafter ausgeschüttet wird. Art. 59 BdBSt muss deshalb auch von schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmungen beansprucht werden können, gleich wie im übrigen auch schweizerische Kapitalgesellschaften, die ausländische Betriebsstätten besitzen, den Betriebsstätteabzug gemäss Art. 55 mit dem Beteiligungsabzug von Art. 59 – wenn auch nicht unbesehen – kumulieren können³⁷. Die Aufteilung des Gesamtunternehmensgewinns ist bekanntlich nach gleichen Grundsätzen vorzunehmen, gleichgültig, ob Art. 52 Abs. 2 oder Art. 55 BdBSt anwendbar ist.

B. Durchführung

Gemäss Art. 59 BdBSt ermässigt sich die Steuer im Verhältnis des Beteiligungsertrags zum gesamten Rohertrag. Als Rohertrag ist laut einem Merkblatt der EStV vom 31. Juli 1967³⁸ im wesentlichen der Rohüberschuss aus betrieblicher Tätigkeit

³⁶ Digeronimo 68; Locher § 8, II B, 2d Nrn. 1–4; Widmer, Handbuch 221 N 44.33.

³⁷ Vgl. KS Nr. 5 der EStV vom 21. Januar 1985 = ASA 53 (1984/85), 539; Digeronimo 43 ff.; Masshardt N 3 zu Art. 59 WStB.

³⁸ In: ASA 36 (1967/68), 19.

nebst der Summe aller übrigen Rotherträge³⁹ zu verstehen. Entscheidend ist dabei, dass der Rothertrag aus Faktoren besteht, die wirtschaftlich mit dem Beteiligungsertrag vergleichbar sind⁴⁰. Daraus folgt, dass an *Aufwendungen* nur solche mit den gesamten Einnahmen der Unternehmung verrechnet werden können, welche unmittelbar den Betriebsgewinn, nicht aber den Unternehmensgewinn schmälern, also insbesondere Waren- und Materialaufwand sowie Abschreibungen auf Anlagen, die dem Fabrikations-, Gewerbe- oder Handelsbetrieb dienen. Verwaltungsgemeinkosten dagegen wie Mieten für Verwaltungsgebäude, Personalkosten auf Unternehmensstufe, ferner Schuldzinsen, Steuern u.a., aber auch ein Verlust aus dem Handels- oder Fabrikationsbetrieb, berühren den Rothertrag nicht. Das heisst für Unternehmungen ohne Handels- oder Fabrikationsbetrieb, also vor allem für Verwaltungs- und Finanzgesellschaften, dass der Beteiligungsertrag zu deren gesamten Einnahmen in Beziehung zu setzen ist, um den Beitragsabzug ermitteln zu können. Die gesamten Einnahmen bilden zugleich den nach Art. 59 BdBSt massgeblichen Rothertrag.

Die *Dienstleistungskosten* sind in einem Handels-, Fabrikations- oder Gewerbebetrieb regelmässig den Gemeinkosten zuzurechnen, die als "*Verwaltungsaufwand*" im Sinne von Ziff. 3.31 des erwähnten Merkblattes zu qualifizieren sind und deshalb mit dem Rothertrag nicht verrechnet werden können. Es liegt nahe, dieselbe Betrachtungsweise auch auf DLG zu übertragen. Die Folge davon ist, dass als "Rothertrag" wie bei den Finanz- und Verwaltungsgesellschaften der *Gesamtertrag der DLG* zu gelten hat. Gelangt somit eines der KS zur Anwendung, ist der Beteiligungsertrag mit dem nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelten Dienstleistungsertrag samt allen übrigen Erträgen in Beziehung zu setzen, um daraus den Abzugsquotienten zu erhalten.

Dieses Vorgehen muss auch für Dienstleistungsbetriebsstätten ausländischer Unternehmen gelten, solange jedenfalls die direkte (objektmassige) Methode anwendbar ist. Der "Rothertrag" entspricht dann allein dem inländischen Gesamtertrag, wie er gemäss KS Nr. 24 ermittelt wurde. Der gesamte Unternehmensrohertrag ist dagegen massgebend, wenn nach indirekten Kriterien ausgeschieden wird. Es muss dann aber erst recht darauf geachtet werden, dass der Beitragsabzug nur jenen Unternehmensteilen (Hauptsitz oder Betriebsstätte) gewährt wird, denen die betreffenden Beitragsleistungen rechtlich und sachlich zuzuweisen sind⁴¹.

Die Rothertragsmethode erweist sich so auch für DLG als besonders ungünstig. Die Nettomethode, welche statt der Grössen Beteiligungsertrag und Rothertrag den Nettoertrag aus Beitragsleistungen und den Reinertrag miteinander in Beziehung setzt, wäre wie für Finanzgesellschaften auch für sie wesentlich vorteilhafter. Die Rothertragsmethode ist denn auch im Entwurf zu einem Bundesgesetz über die direkte

39 Beteiligungserträge, übrige Finanzerträge, Kapitalgewinne u.a.

40 Digeronimo 46.

41 Digeronimo 67 f.; Masshardt N 3 zu Art. 59 WStB.

Bundessteuer (DBGE), einer zunehmend stärker gewordenen Kritik Rechnung tragend⁴², durch die Nettomethode ersetzt worden⁴³.

Die unterschiedlichen Auswirkungen der beiden Methoden seien am nachstehenden Beispiel verdeutlicht. Angenommen sei eine Forschungsgesellschaft mit Beteiligung an einem chemischen Unternehmen, von dem sie gewisse für ihre Arbeit nötige Substanzen bezieht:

Erfolgsrechnung gemäss Steuererklärung

(DL = Dienstleistung)

Beteiligungsertrag		100'000
direkter DL-Aufwand (chemische Substanzen, Löhne u.a.)	800'000	
übriger DL-Aufwand (Schuldzinsen, Verwaltungskosten)	230'000	
Aufwand für Beteiligung	20'000	
Verlust		950'000
	<u>1'050'000</u>	<u>1'050'000</u>

Nach KS Nr. 14 korrigierte Erfolgsrechnung

Beteiligungsertrag		100'000
DL-Ertrag		1'133'000
DL-Aufwand total	1'030'000	
Aufwand für Beteiligungen	20'000	
steuerbarer Reinertrag	<u>183'000</u>	
	<u>1'233'000</u>	<u>1'233'000</u>

Abzug nach Art. 59 BdBSt'

Steuer vom Reinertrag (Maximalsatz) 9,8%		17'934
Rohrertrag	1'233'000	
Beteiligungsabzug	$\frac{100'000 \cdot 100}{1'233'000} = 8,11\% =$	<u>1'454</u>
Steuer vom Reinertrag		<u>16'480</u>

42 Vgl. statt vieler Faist, Beteiligungsgesellschaften und Holdinggesellschaften in den Entwürfen der Koordinations-Kommission vom 3. August 1973 zu harmonisierten Steuergesetzen. Vorschlag eines Abzuges für Auslands- und Beteiligungseinkünfte, StR 29 (1974), 412, besonders 414; Reich, Besteuerungskonzept 296.

43 Art. 75 DBGE.

Abzug nach Art. DBGE (Nettomethode)

Steuer vom Reinertrag		17'934
Reinertrag	183'000	
Beteiligungsabzug	$\frac{90'000 * \cdot 100}{183'000} = 49,18\% =$	<u>8'820</u>
<i>Steuer vom Reinertrag</i>		<u>9'114</u>

* Beteiligungsertrag abzüglich 10% Finanzierungs- und Verwaltungskosten

Würde man demgegenüber, was nur richtig schiene, die Dienstleistungskosten, soweit sie unmittelbar für die Dienstleistungserstellung aufgewendet worden sind, mit dem Gesamtertrag verrechnen, ergäbe sich selbst bei Anwendung der Rohertragsmethode ein günstigeres Bild:

Abzug nach Art. 59 BdBSt

Steuer vom Reinertrag wie vorerwähnt		17'934
<i>Rohertrag</i>		
Gesamtertrag	1'233'000	
./. direkter DL-Aufwand	./. 800'000	<u></u>
Rohertrag	433'000	
Beteiligungsabzug	$\frac{100'000 \cdot 100}{433'000} = 23,094\% =$	<u>4'141</u>
<i>Steuer vom Reinertrag</i>		<u>13'793</u>

Damit würde jedenfalls der Natur von DLG als Betriebsgesellschaften schon unter geltendem Recht Rechnung getragen.

V. Abzug für ausländische Betriebsstätte

Auch dieser in Ziff. 2 des KS Nr. 14 breiten Raum einnehmende Hinweis auf Art. 55 BdBSt hat keine eigenständige Bedeutung, sondern dient offensichtlich dem Zweck, die Voraussetzungen für die Annahme einer ausländischen Betriebsstätte in Erinnerung zu rufen. Dass ein Ertrag aus dem Ausland stammt, bildet für sich allein noch keinen Grund, ihn nach Art. 55 BdBSt freizustellen. Vielmehr ist

abzuklären, ob er eindeutig einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Das dürfte allerdings für DLG nicht allzu oft zutreffen, da die ohnehin beschränkte Betriebstätigkeit in der Regel nicht auf weitere Niederlassungen angewiesen ist, sondern zentral ausgeübt werden kann⁴⁴.

VI. Verrechnung von ausländischen Geschäftsverlusten

A. Rechtlich selbständige DLG

Obwohl das Konzernverhältnis eine wirtschaftlich enge Verknüpfung der ihm angehörenden juristischen Personen schafft, dergestalt, dass letztlich jede vom Schicksal der anderen abhängt, ist doch jede eine selbständige Wirtschaftseinheit und als solche selbständiges Steuersubjekt. Sie ist allein für ihr Kapital und für den von ihr erarbeiteten Gewinn steuerpflichtig, ohne Rücksicht auf Kapital und Gewinn von mit ihr verbundenen juristischen Personen. Daraus folgt aber auch, dass der Geschäftsverlust einer verbundenen Gesellschaft nicht mit dem Gewinn einer anderen verbundenen Gesellschaft verrechnet werden kann, selbst wenn der weltweite Konzerngewinn geringer ist als derjenige einer einzelnen Konzerngesellschaft⁴⁵. Vorbehalten bleibt stets die steuerrechtliche Nichtanerkennung einer juristischen Person, die rechtsmissbräuchlich gegründet worden ist.

Geschäftsverluste von *Tochtergesellschaften* schlagen sich immerhin im Wert der Beteiligung an ihr nieder und können von der *Muttergesellschaft* grundsätzlich in Form von Abschreibungen auf dieser Beteiligung berücksichtigt werden. Die Abschreibung umfasst den Geschäftsverlust der Tochtergesellschaft freilich höchstens im Umfang der Beteiligungsquote; zudem muss sie rein rechnerisch nicht zwangsläufig im Umfang des vollen auf die Beteiligung entfallenden *Substanzverlustes* vorgenommen werden, da der *Ertragswert* der Tochtergesellschaft nicht im selben Mass gesunken sein muss. Schliesslich fehlt die Möglichkeit der Verlustberücksichtigung dort, wo die Beteiligung bereits vollumfänglich abgeschrieben worden ist.

Für Domizilgesellschaften sind selbst Abschreibungen und Verluste auf wesentlichen Kapitalbeteiligungen nach einzelnen Gesetzen und auch nach dem StHGE⁴⁶ nur mit Erträgen aus solchen Beteiligungen oder darauf erzielten Kapital- und Aufwertungsgewinnen verrechenbar. Das hat seinen Grund in der Steuerfreiheit der Kapital- und Aufwertungsgewinne für Domizilgesellschaften in diesen Kantonen. Dadurch wird gewährleistet, dass Gewinne bei Veräusserung der Beteiligung nur

44 Eine Ausnahme, die bereits erwähnt wurde, bildet z.B. NESTEC mit 17 Unterabteilungen in 10 Ländern; vgl. vorn 80 FN 82.

45 Vgl. Reich, Besteuerungskonzept 296, im Zusammenhang mit der Bestimmung des für den Beteiligungsabzug massgeblichen Reinertrags; ferner Faist, verflochtene Gesellschaften 270, wonach selbst zu 100% ausländisch beherrschte Tochtergesellschaften als selbständige Steuersubjekte anerkannt würden.

46 Art. 31 Abs. 3; vgl. ferner § 50bis Abs. 2 ZH-StG.

insoweit steuerfrei bleiben, als sie nicht auf Abschreibungen zurückzuführen sind⁴⁷; die Abschreibungen werden so wieder eingebracht. Wo aber keine Steuerprivilegien in Frage stehen, entbehrt eine solche Beschränkung der Grundlage, da verlustbedingte Abschreibungen handelsrechtlich zwingend und deshalb auch für das Steuerrecht beachtlich sind.

Kein Anlass zu einer solchen Verrechnungsbeschränkung ist deshalb auch bundessteuerrechtlich gegeben. Nach Art. 59 BdBSt werden Kapital- und Aufwertungsgewinne für den Beteiligungsabzug nicht den Beteiligungserträgen gleichgestellt⁴⁸. Abschreibungen auf Beteiligungen werden deshalb in jedem Fall wieder eingebracht.

Werden DLG somit ordentlich besteuert, müssen sie Kapitalverluste mit ihren gesamten Erträgen, einschliesslich der durch Kostenaufschlag festgesetzten, verrechnen können.

B. Rechtlich unselbständige DLG

Die Auffassungen zur Verlustverrechnung unter Betriebsstätten gehen auseinander. Vom Bundesgericht ist kürzlich entschieden worden, dass Verluste ausländischer geschäftlicher Betriebe gemäss Art. 19 BdBSt von *natürlichen* Personen nicht mit ihren übrigen in der Schweiz steuerbaren Einkünften verrechnet werden dürften⁴⁹, im wesentlichen mit der Begründung, Art. 19 gestatte nur den Abzug von ausländischen Einkünften, nicht auch von Verlusten. Mit Art. 19 habe der Gesetzgeber damit bewusst eine Ausnahme vom Gesamteinkommensprinzip geschaffen. Berücksichtigt werden könne der Verlust nur bei der Bestimmung des für den *Steuersatz* massgeblichen Gesamteinkommens. Diese Rechtsprechung hat ein unterschiedliches Echo ausgelöst⁵⁰. Das Urteil hat möglicherweise auch präjudizielle Wirkung für die Verlustverrechnung ausländischer Betriebsstätten inländischer *juristischer* Personen, weil Art. 55 BdBSt wie Art. 19 die "Freistellung" der ausländischen Betriebsstättegewinne vorsieht⁵¹.

Würde das Bundesgericht seine Auslegung von Art. 19 BdBSt auch auf Art. 52 und 55 ausdehnen, stünde es allerdings mit der überwiegenden Lehrmeinung in Widerspruch, die dafürhält, dass auch das Bundessteuerrecht dem Prinzip des Gesamteinkommens und der proportionalen Aufteilung des Steuerbetrags auf die

47 Reich, Besteuerungskonzept 300.

48 Vgl. Merkblatt EStV vom 31. Juli 1967 Ziff. 2.33 = ASA 36 (1967/68), 19; Masshardt N 16 zu Art. 59 WStB.

49 BGr 2. September 1983 = ASA 52 (1983/84), 228 ff. = StR 38 (1983), 303 ff.

50 Zustimmend: Blöchliger, Auslandbetriebe 302 f.; ders. – schon vor Bekanntwerden des erwähnten BGE – 296; Guyer-Troxler 42. Ablehnend: Widmer, ausländische Verluste 47 ff.

51 In diesem Sinne Guyer-Troxler 42.

einzelnen Betriebsstätten, also der quotenmässigen Ausscheidung, folge⁵². Dies wenigstens dann, wenn die *unbeschränkte* Steuerpflicht in Frage steht.

Im Rahmen der *beschränkten* Steuerpflicht, d.h. der schweizerischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, bedurfte es dagegen schon nach bisheriger Praxis einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigung zur Verrechnung des Auslandverlustes oder einer Verweisung auf die bundesrechtlichen Grundsätze zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot⁵³. Erklärt ein Steuergesetz diese Grundsätze auch im internationalen Verhältnis für anwendbar, kann selbst solches DBA-Recht der Gesamteinkommensbesteuerung nicht entgegenstehen, das nach dem Muster von Art. 7 Ziff. 2 OECD-Musterabkommen eine *objektmässige Ausscheidung* vorsieht. Daraus wird nämlich — zumindest offenbar in der BRD und in Österreich⁵⁴ — geschlossen, eine Verlustverrechnung brauche nicht anerkannt zu werden. In der Schweiz wird diese Auffassung u.a. mit dem Hinweis auf die Behandlung sog. Ausscheidungsverluste gestützt⁵⁵. DBA-Normen vermöchten aber eine nach kantonalem Steuerrecht grundsätzlich zulässige Verlustverrechnung nicht zu verdrängen. Denn durch eine solche DBA-Regelung würde klarerweise eine Rechtsgrundlage zur Erhebung von Steuern geschaffen, nämlich auf Einkommen in Höhe des nicht verrechenbaren Verlustes, eine Funktion, die dem DBA-Recht als blossem Kollisionsrecht nicht zukommt. Zudem würde ein Steuerpflichtiger durch das Bestehen eines DBA mit solchem Inhalt schlechtergestellt als bei abkommenslosem Zustand, was gegen einen — allerdings nicht unbestrittenen⁵⁶ — Grundsatz des zwischenstaatlichen Steuerrechts verstösst.

Daraus folgt, dass DBA-Normen keinen Einfluss auf die Frage haben können, ob Auslandverluste mit Inlandeinkünften verrechnet werden können. Die Antwort darauf ist, übereinstimmend mit der EStV⁵⁷, somit *einzig im Landesrecht* zu suchen⁵⁸. Die Verlustverrechnung ist demnach zulässig, wenn das Steuergesetz die Grundsätze zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot für anwendbar erklärt oder eine quotenmässige Ausscheidung selbst vorsieht, unzulässig, wenn es, wie § 6 Abs. 2 ZH-StG und nun offenbar auch Art. 19 BdBSt, sie ausdrücklich ausschliesst. DBA-Recht wird freilich dann anwendbar, wenn das Steuergesetz auf es verweist; es wird dann zu Landesrecht transformiert⁵⁹.

Für die Besteuerung von *Dienstleistungsbetriebsstätten* empfiehlt das KS Nr. 24 die direkte Methode. Massgebend bleibt aber Art. 52 Abs. 2 BdBSt, wonach zunächst stets die indirekte Methode zu beachten ist⁶⁰. Lassen sich hingegen die tatsächlichen Verhältnisse des Auslandsbetriebs nicht zuverlässig feststellen, kann, was

52 Känzig N 5 zu Art. 55 Abs. 1 WStB; Masshardt N 8 zu Art. 55 WStB; Widmer, ausländische Verluste 49 f.

53 Widmer, ausländische Verluste 56.

54 Blöchliger 290, 299.

55 Blöchliger 298.

56 Blöchliger 300.

57 Locher/Meier/von Siebenthal B 7.2 Nrn. 11 u.a., ferner B 24.2.1 Nr. 2.

58 Widmer 56, 59; a.M. Blöchliger 298.

59 A.M. Widmer, ausländische Verluste 57.

60 Vgl. vorn 80.

schon zur Gesetzmässigkeit der Kostenaufschlagsmethode ausgeführt wurde⁶¹, die direkte Methode an die Stelle einer Schätzung treten. Damit ist aber schon gesagt, dass klare Beweise eines Auslandverlustes gefehlt haben müssen. Werden solche Beweise erbracht, kann, zumindest für die Bundessteuer, die Verlustverrechnung nicht verweigert werden.

Es ist nicht einzusehen, weshalb diese Auslegung für die beschränkte Steuerpflicht nicht gelten sollte, wenn sie für die unbeschränkte Steuerpflicht offenbar unbestritten ist. Dass schweizerische Liegenschaften von ausländischen Unternehmen ohne Rücksicht auf Geschäftsverluste besteuert werden können⁶², macht Art. 52 Abs. 3 BdBSt klar und ist auch deshalb gerechtfertigt, weil sie, ohne Betriebsstättecharakter, mit der Unternehmung keine untrennbare Einheit bilden. Auf Betriebsstätten lässt sich dies jedoch nicht übertragen. Sie können wie im interkantonalen so auch im internationalen Verhältnis nur als Teil des Ganzen beurteilt werden. Die Besteuerung von Dienstleistungsbetriebsstätten ohne Rücksicht auf nachgewiesene ausländische Verluste würde damit nicht nur dem u.E. eindeutigen Wortlaut von Art. 52 Abs. 2 BdBSt, sondern den Prinzipien der Betriebsstättebesteuerung überhaupt widersprechen.

Einigkeit herrscht im schweizerischen Schrifttum immerhin dann, wenn ein *Verlust des Gesamtunternehmens* in Frage steht. Selbst wenn die Verlustverrechnung nur mit satzbestimmendem Einkommen zugelassen wird, wie dies das Bundesgericht im erwähnten Entscheid tat, schuldet die einen Gewinn ausweisende schweizerische Betriebsstätte keine Steuer, da der Satz auf Null zu reduzieren ist⁶³. Vorbehalten bleiben wiederum anderslautende steuergesetzliche Bestimmungen⁶⁴.

In diesem Zusammenhang ist nochmals ein Blick auf den vorn zitierten Entscheid des Zürcher Verwaltungsgerichts⁶⁵ zu werfen, der den Steuerbehörden die Berechtigung abgesprochen hatte, eine Betriebsstätte mit Werbefunktion ungeachtet des Gesamtverlustes der Unternehmung aufgrund eines Reingewinnes von 10% der Aufwendungen zu besteuern. Darin darf u.E. nicht etwa die Anweisung erblickt werden, ausländische Verluste seien an zürcherisches Einkommen anzurechnen. Der kategorische Inhalt von § 6 Abs. 2 wurde nicht in Frage gestellt. Es ging vielmehr um die Feststellung, dass einer Betriebsstätte im Rahmen der objektmässigen Ausscheidung nicht ein Gewinn von 10% der Aufwendungen zugerechnet werden dürfe, wenn hiezu keine "Erfahrungszahlen" vorhanden seien. Nicht die Verlustverrechnung, sondern die Gewinnermittlung stand zur Diskussion. Dass die Aussage, dass eine Gewinnschätzung nach Massgabe des KS Nr. 24 mangels "Erfahrungszahlen" unzulässig sei, aber nicht überzeugen kann, wurde bereits begründet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Verrechnung ausländischer Verluste mit dem im Wege der Kostenaufschlagsmethode ermittelten Gewinn einer Dienst-

61 Vorn 148.

62 Widmer, ausländische Verluste 55.

63 EStV zit. bei Locher/Meier/von Siebenthal B 24.2.1 Nr. 2; Digeronimo 71 FN 13; Känzig N 5 zu Art. 55 Abs. 1 WStB.

64 Wie bspw. § 6 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 2 ZH-StG.

65 Vorn 147 FN 190.

leistungsbetriebsstätte zulässig sein muss, wenn das interne Recht die quotenmässige Ausscheidung für internationale Verhältnisse vorsieht. DBA-Recht kann darauf keinen Einfluss haben.

§ 16 Bemessung des Steuersatzes

I. Rechtlich selbständige DLG

Unter der Voraussetzung, dass eine juristische Person anerkannt wird, ihre Existenz somit nicht rechtsmissbräuchlich erscheint, darf zur Ermittlung der steuerlich erheblichen Tatsachen einzig auf die Verhältnisse der Gesellschaft abgestellt werden. Der Grundsatz, dass die Steuerbehörden an den zivilrechtlichen Sachverhalt gebunden sind, solange nicht "eine Diskrepanz zwischen zivilrechtlichem Erscheinungsbild und wirtschaftlichem Gehalt einer Rechtsgestaltung"¹ vorliegt, verbietet einen Durchgriff auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des wirtschaftlichen Eigentümers der juristischen Person, sei dieser auch eine ausländische Muttergesellschaft. Dasselbe gilt für den Steuersatz. Massgeblich für den Ertragssteuersatz ist demnach auch für DLG allein der steuerbare Ertrag allenfalls im Verhältnis zum steuerbaren Kapital. Daran ändert nichts, dass der Ertrag nach der Kostenaufschlagsmethode bemessen wird. Eine Korrektur kann indessen das Verhältniskapital erfassen, wenn auf verdecktes Eigenkapital erkannt wird².

Im bereits zitierten Entscheid vom 30. August 1977³ hat die Steuer-RK I des Kantons Zürich diesen Grundsatz bestätigt und den Steuerbehörden das Recht abgesprochen, den Ertrag einer DLG unbekümmert um das Verhältnis zum ausgewiesenen Kapital zum Höchstsatz zu besteuern, wenigstens dann, wenn sich das Aktienkapital "in einer kaufmännisch vernünftigen Grösse zum Geschäftsbetrieb hält". Wenn mit diesem Zusatz allerdings eine Ausdehnung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise über die Korrektur von verdecktem Eigenkapital hinaus angedeutet worden sein sollte, wäre sie nach dem zuvor Gesagten unbeachtlich.

II. Rechtlich unselbständige DLG

KS Nr. 24 bestimmt, dass der für eine Betriebsstätte massgebliche Reinertrag zum Höchstsatz zu besteuern sei, wenn nicht anhand von Unterlagen nachgewiesen werde, dass ein niedrigerer Satz zur Anwendung kommen müsse.

1 P. Locher 195; RZS N 83 zu § 6 StG.

2 S. vorn 60 f.

3 Vorn 167.

Im Unterschied zu den rechtlich selbständigen Unternehmungen richtet sich der Steuersatz für Betriebsstätten nach den Gesamtfaktoren. Wenn die Steuerbehörden durch das KS angehalten werden, mangels Unterlagen, die zuverlässigen Aufschluss über die Gesamtunternehmung erteilen könnten, den Maximalsatz anzuwenden, entspricht dies nur dem auch im interkantonalen Verhältnis befolgten Prinzip, dass im Falle ungenügenden Nachweises der steuererheblichen Tatsachen auch der Steuersatz nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmt wird. Das schlägt sich stets im Höchstsatz nieder. Da unterstellt wird, dass Dienstleistungsunternehmungen, die nach der Kostenaufschlagsmethode besteuert werden, keine zuverlässigen Unterlagen über die Gesamtunternehmung vorzulegen vermöchten, wird meistens auch der *maximale Ertragssteuersatz* gerechtfertigt sein.

Denkbar ist einzig, dass zwar über die Gesamtfaktoren Klarheit besteht, die Ausscheidung nach Quoten aber gleichwohl nicht durchgeführt werden kann, weil keine aussagekräftigen Hilfskriterien gefunden werden können. In diesem Fall wäre dann der Satz nach den ausgewiesenen Gesamtfaktoren, der steuerbare Ertrag dagegen nach der Kostenaufschlagsmethode festzusetzen.

Für den *Kapitalsteuersatz* stellt sich die Frage höchstens in jenen Kantonen, die den Satz von der Höhe des steuerbaren Kapitals abhängig machen⁴. Der Bund und die meisten Kantone kennen dagegen nur einen Einheitssatz.

§ 17 Liquidation der DLG

I. Liquidationsgewinn im allgemeinen

Durch die Liquidation einer Unternehmung können Kapitalgewinne, sog. Liquidationsgewinne, erzielt werden, welche dem fiskalischen Zugriff bisher entzogen waren. Liquidationsgewinne rühren daher, dass *stille Reserven* aufgelöst bzw. realisiert werden. Stille Reserven entstehen durch Unterbewertung von Aktiven oder Überbewertung von Passiven. Sie treten vor allem auch im Geschäftswert oder *Goodwill* einer Unternehmung in Erscheinung, wenn diese auf einen anderen Rechtsträger übertragen wird. Darüber werden wir uns mit Blick auf die DLG sogleich näher ausslassen.

Der Begriff der Liquidation wird normalerweise *handelsrechtlich* verstanden, nämlich als Verwertung der Aktiven und Tilgung der Passiven eines Unternehmens (vgl. Art. 743 OR). *Steuerrechtlich* interessieren demgegenüber schlechthin alle Tatbestände, die im Zusammenhang mit dem Ausscheiden einer Unternehmung aus der Steuerpflicht zur Besteuerung der stillen Reserven führen können, gleichgültig, ob sie auch mit einer Liquidation im zivilrechtlichen Sinne verbunden sind.

4 Z.B. BE, NW, BS.

Der steuerrechtliche Liquidationsbegriff ist umfassender als der zivilrechtliche¹. So bilden steuerrechtliche Realisationstatbestände auch der Zusammenschluss von Unternehmungen (Fusion) und die Teilung einer Unternehmung, sofern nicht Gründe für eine steuerneutrale Übertragung der stillen Reserven vorliegen, ferner der Wegzug aus einer Steuerhoheit. Der Wegzug wird als bloss steuertechnischer Realisationstatbestand allerdings nur dann als verfassungsmässig anerkannt, wenn das Steuergesetz ihn ausdrücklich vorsieht oder wenn ein Wegzug ins Ausland erfolgt². Die blosser Sitzverlegung von einem Kanton in einen anderen sollte, trotz gesetzlicher Grundlage, die steuerneutrale Übertragung der stillen Reserven nicht verhindern können, da die Schweiz als einheitlicher Wirtschaftsraum zu betrachten ist³.

Wird eine Unternehmung im zivilrechtlichen Sinne nicht liquidiert, sondern hört ihre Steuerpflicht auf, weil sie von der Muttergesellschaft absorbiert wird, weil sie mit einer anderen Gesellschaft fusioniert oder weil sie wegzieht, ist grundsätzlich der fiskalische Zugriff auf die stillen Reserven zu erwarten. Unter bestimmten Voraussetzungen indes soll die Übertragung dieser Reserven *steuerneutral* erfolgen können. Nach Reich können diese Voraussetzungen, soweit sie nicht bereits in die Gesetze Eingang gefunden haben, unter folgenden Aspekten beleuchtet werden⁴:

1. Objektive Verknüpfung der Reserven

Diese dürfen in der neuen Unternehmung ihre Funktion nicht verlieren, die sie im angestammten Betrieb gehabt haben. Konkret heisst dies, dass sie *zusammen mit diesem Betrieb übertragen* werden müssen, um nicht als realisiert zu gelten. Zur Annahme eines Betriebs genügt laut Reich "der kleinste, für sich lebensfähige Organismus eines Unternehmens"⁵. Die Herauslösung allein einer Liegenschaft aus dem Unternehmen und deren Integration im neuen Unternehmen löst somit regelmässig die objektive Verknüpfung. Die in der Liegenschaft steckenden Reserven gelten als realisiert und müssen besteuert werden.

2. Subjektive Verknüpfung der Reserven

Der Inhaber des Unternehmens muss, wenn er einen Betriebsteil veräussert, das mit diesem verknüpfte *betriebliche Engagement* fortführen. Er darf also für die Hingabe des Betriebs nur ein solches Entgelt erhalten, das den Weiterbestand des betrieblichen Engagements gewährleistet, also nicht Geld, sondern beispielsweise

1 Vgl. M. Pichon, Les concentrations d'entreprises, in: StR 40 (1985), 388; auch VGr ZH 23. Oktober 1964 = RB 1964 Nr. 56 zit. bei Reich, Realisation 248 FN 174.

2 Reich, Realisation 135, 256.

3 Reich, Realisation 136.

4 Vgl. zum Ganzen Reich, Realisation 189 ff.

5 Reich, Realisation 191.

Beteiligungsrechte am aufnehmenden Unternehmen⁶. Vorausgesetzt ist zudem, dass die Beteiligung weiterhin Einflussnahme auf den Betrieb erlaubt⁷.

3. Fiskalische Verknüpfung

Die Besteuerung der Reserven soll auch nach der Umstrukturierung des Unternehmens gewährleistet sein. Das ist sie einmal dann nicht, wenn auch das Steuersystem wechselt und dieses die Besteuerung der stillen Reserven ausschliesst, so bei Teilung der Unternehmung in eine Betriebs- und in eine Holdinggesellschaft; ferner nicht bei der Sitzverlegung ins Ausland, sofern nicht anderslautende DBA-Bestimmungen die Besteuerung der Reserven bei nachträglicher Realisation vorsehen⁸.

II. Liquidationsgewinn der DLG

A. Realisationstatbestände

Für DLG werden nebst der eigentlichen (zivilrechtlichen) Liquidation vor allem die Realisationstatbestände der Betriebsverlegung ins Ausland, des Zusammenschlusses mit einer anderen Konzerngesellschaft oder des Wechsels im Steuersystem in Betracht fallen. Während der Wegzug ohne anderslautende DBA-Bestimmungen stets zur Besteuerung führt, geben die anderen genannten Tatbestände nur dann dazu Anlass, wenn nicht die anderen Voraussetzungen für die Steuerneutralität – objektive, subjektive und fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven – erfüllt sind. Die fiskalische Verknüpfung wäre beispielsweise bei Übergang zur privilegierten Besteuerung des Dienstleistungsertrags nicht mehr gegeben.

B. Gegenstand des Liquidationsgewinns von DLG

Die DLG besitzt typischerweise keine Aktiven namhaften Umfangs. Bei einer Forschungsgesellschaft können vorwiegend aktivierte Forschungs- und Entwicklungskosten sowie Immaterialgüterrechte anzutreffen sein. Allgemein stellt sich ferner die Frage nach der Besteuerung von Goodwill. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf diese Wirtschaftsgüter.

Forschungs- und Entwicklungskosten sind nach herrschender Auffassung aktivierungsfähig, wenn sie künftige Erträge erwarten lassen⁹. Das wird jedenfalls für Ent-

6 Reich, Realisation 227, 246.

7 Reich, Realisation 237, 241. Die Hingabe eines Einmannunternehmens gegen Einräumung von 5% der Aktien der absorbierenden Unternehmung würde nach ihm nicht genügen.

8 Vgl. Reich, Realisation 136 ff., 247 ff., insbesondere 255 ff.

9 Blumer/Graf 97 ff., 119.

wicklungskosten anerkannt, die einem bestimmten Produkt zugeordnet werden können; für Grundlagenforschung dagegen werden Vorbehalte angebracht¹⁰. Solche Kosten können zur Schaffung eines *Immaterialgüterrechts* führen, zur Anmeldung eines Patents oder einer Marke. Immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen anerkannter-massen höchstens – bei entgeltlichem Erwerb – zu den Anschaffungskosten bzw. – bei Erarbeitung im eigenen Betrieb – zu den Herstellungskosten oder zum allen-falls niedrigeren Ertragswert bilanziert werden¹¹. Eine Verpflichtung dazu besteht aber nicht; es genügt, sie pro memoria mit Fr. 1.– zu bilanzieren¹².

Werden nun aktivierte Forschungs- und Entwicklungskosten oder Immaterial-güterrechte unter den ihnen zukommenden Ertragswert abgeschrieben, entstehen stille Reserven. Diese sind unter den erwähnten Voraussetzungen *als Liquidations-gewinn steuerbar*. Die Berechnung des Liquidationsgewinns wird allerdings Schwie-rigkeiten bereiten, wenn die Reserven nicht entgeltlich realisiert werden. Das trifft stets auf den Wegzug, meist aber auch auf den Zusammenschluss mit anderen Konzernunternehmen zu. Hiebei macht es keinen Unterschied, ob die DLG die immateriellen Werte seinerzeit von einer anderen Konzerngesellschaft (derivativ) erworben oder selbst (originär) geschaffen hat. Bei *unentgeltlichem* Erwerb von seiten der *Muttergesellschaft* ist die DLG immerhin zum Nachweis zuzulassen, dass sie den Wert als steuerfreie verdeckte Kapitaleinlage empfangen habe. Um den ur-sprünglichen Wert der Kapitaleinlage verringert sich der Liquidationsgewinn.

Die DLG kann sich darüber hinaus einen *Goodwill* erworben haben, d.h. einen Mehrwert des Ertragswertes über den Substanzwert hinaus¹³. Goodwill kann z.B. im erworbenen Know-how des Personals bestehen¹⁴. Ein Kundschaftswert dagegen wird bei DLG, die nur konzernintern tätig sind, weniger in Frage kommen. Auch die Goodwillreserve ist als Liquidationsgewinn steuerbar, unabhängig davon, ob der Goodwill bilanzierungsfähig war oder – als originär erworbener – in der Bilanz nicht in Erscheinung tritt. Wird er aber nicht entgeltlich übertragen, stellen sich wiederum die erwähnten Bewertungsprobleme¹⁵.

10 Blumer/Graf 115.

11 Blumer/Graf 113.

12 Blumer/Graf 99 ff. Der Bericht der EStV vom 13. Oktober 1965 über die steuerliche Be-handlung der Aufwendungen für die industrielle Forschung in der Schweiz = ASA 34 (1965/66), 16 ff. spricht zwar davon, dass überhaupt keine Aktivierungspflicht für betriebsintern entwickelte Patente bestehe; das bezieht sich u.E. aber ebenfalls nur darauf, dass es dem Ermessen der Unternehmung anheimgestellt bleibt, ob sie das Patent zu handelsrechtlichen *Höchstwerten* oder bloss pro memoria bilanzieren will. Es sollen vom Steuerrecht her keine Vorschriften über die Mindestbewertung gemacht werden.

13 Blumer/Graf 140; Käfer N 273 zu Art. 960 OR; Reich, Realisation 5.

14 Reich, Realisation 5.

15 RZS N 240 zu § 19 lit. b StG; Reich, Realisation 15.

C. Besteuerung des Liquidationsgewinns von DLG

1. *Rechtlich selbständige DLG*

Nach den meisten kantonalen Steuergesetzen und auch nach dem BdBSt werden Liquidationsgewinne *gesondert* vom übrigen Einkommen zum Satz für dieses Einkommen allein besteuert, wenn die Steuerpflicht durch Geschäftsaufgabe, teils auch durch Wegzug aufhört¹⁶. Daran ändert nichts, ob die DLG nach der Kostenaufschlagsmethode oder anderswie besteuert wurde. Voraussetzung ist aber die *ordentliche* Besteuerung des Dienstleistungsertrags, nicht eine privilegierte. Wird der Ertrag dagegen nur teilweise (nach Bedeutung des Sitzes in der Schweiz) oder nur der Ausländertrag privilegiert, ist zu unterscheiden: Ein "Auslandprivileg" kann die Besteuerung nicht verhindern, da die Verwertung von Aktiven der schweizerischen Gesellschaft Ertrag aus schweizerischer Quelle schafft. Wird der Ertrag insgesamt nur zu einem der Geschäftstätigkeit in der Schweiz entsprechenden Teil besteuert, könnte richtigerweise auch der Liquidationsgewinn nur verhältnismässig besteuert werden.

Ein Wort ist noch über die *offenen Reserven* zu verlieren. Diese sind von der Gesellschaft bereits als Gewinn versteuert worden. Was bleibt ist die Besteuerung beim Aktionär, dem sie infolge der Liquidation ausgeschüttet werden. Ist aber die DLG stets nach der Kostenaufschlagsmethode veranlagt worden, so gibt dies einen Hinweis darauf, dass die Gesellschaft selbst keine oder nur geringfügige Reserven gebildet hat. Haben die Aktionäre ihren Wohnsitz im Ausland, erfolgt die Besteuerung eines allfälligen Liquidationsüberschusses ohnehin nach ausländischem Recht.

2. *Rechtlich unselbständige DLG*

Stille Reserven sind auch in Betriebsstätten denkbar. Vor allem aber kann sich auch hier im Laufe der Zeit Goodwill angesammelt haben. Je nach Ausscheidungsmethode ist der Liquidationsgewinn per se oder quotenmässig auf die Betriebsstätte zu verlegen. Realisiert werden diese Gewinne vorab bei Verlegung der Betriebsstätte ins Ausland. Eine Zusammenlegung der Betriebsstätte mit dem (schweizerischen) Hauptsitz dürfte wiederum nur bei Fehlen von Gründen, die einen steuerneutralen Übergang der Reserven nahelegen, als Realisation beurteilt werden, so z.B. bei Verkauf eines bestimmten Betriebsteils der Betriebsstätte an einen Dritten. Geht die Niederlassung aber mitsamt Personal und allen Aktiven und Passiven auf den Hauptsitz über, sollte die Besteuerung eines Liquidationsgewinns unterbleiben.

¹⁶ So Art. 43 i.V.m. 53 und 57 BdBSt; BE-StG 45 i.V.m. 65; UR-StG 18a i.V.m. 28a und 41; ZG-StG 19 Abs. 5 i.V.m. 43 (alle betreffend Wegzug). ZH-StG 58 Abs. 1 zweiter Satzteil i.V.m. 32 Abs. 5 (betreffend Geschäftsaufgabe).

6. Kapitel

Fragen zur Doppelbesteuerung von DLG

Zahlreiche DLG sind, wie erwähnt, mit ausländischen Kapitaleignern verbunden. Daraus ergibt sich die Wahrscheinlichkeit von internationalen Doppelbesteuerungskonflikten. Solche können auftreten, wenn die besondere Besteuerung der DLG nachträgliche Korrekturen nötig macht, die vom anderen Vertragsstaat nicht anerkannt werden.

Es kann hier nicht darum gehen, eine vollständige Auslegeordnung der möglichen Doppelbesteuerungsfragen zu erstellen. Es muss vielmehr genügen, auf die Konflikte und deren Folgen hinzuweisen, die bei DLG am wahrscheinlichsten eintreten können. Nach einem Blick auf Begriff und Ursachen der Doppelbesteuerung soll auf die besonderen Auswirkungen für DLG eingegangen werden.

§ 18 Begriff und Ursachen der Doppelbesteuerung

I. Begriff

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot liegt eine Doppelbesteuerung dann vor, wenn zwei Kantone die Steuerhoheit über das nämliche Subjekt und Objekt für die gleiche Zeit beanspruchen (aktuelle Doppelbesteuerung) oder nach den einschlägigen Kollisionsnormen beanspruchen könnten (virtuelle Doppelbesteuerung)¹. Diese Definition deckt sich mit internationaler Auffassung² und ist daher auch im zwischenstaatlichen Verhältnis gültig. Identität des Steuersubjekts ist immerhin "keine allgemeine und unbedingte Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung"³. Ausnahmen davon werden anerkannt, wenn Steuerpflichtige mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt rechtlich und wirtschaftlich in besonderem Mass verbunden sind, wie das namentlich bei Nutzniessung und bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften der Fall ist⁴.

Ist das Steuersubjekt nicht das nämliche und sind keine Ausnahmen im erwähnten Sinn am Platz, spricht man von einer *wirtschaftlichen Doppelbesteuerung*. Wiewohl verpönt, besteht dagegen nicht im selben Mass Schutz wie gegen die eigentliche Doppelbesteuerung. Im interkantonalen Verhältnis kann sie nicht unter

1 Höhn/David 30 N 16–18; Locher § 1, II A, Nr. 2 und III B, Nr. 9.

2 Höhn/David 30 FN 7 und dort zit. Lit.; Koch 17 unter Zit. des OECD-Berichts.

3 Locher a.a.O. Nr. 13.

4 Höhn/David 31 N 23; Locher a.a.O. Nr. 14.

Berufung auf Art. 46 Abs. 2 BV verhindert werden⁵. International hat sich jedoch die Erkenntnis durchgesetzt, dass auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden ist⁶. Diese Erkenntnis hat ihren Niederschlag in den neueren DBA nach dem Muster von Art. 9 OECD-Musterabkommen gefunden, wonach die Gewinnbemessung nach dem "arm's length"-Prinzip zugleich verhindert, dass ein Teil des von einer verbundenen Unternehmung erzielten Gewinns vom Sitzstaat einer anderen verbundenen Unternehmung besteuert wird.

Ob Gewinnüberschneidungen im internationalen Verhältnis daher als echte oder bloss wirtschaftliche Doppelbesteuerung anzusehen sind, kann dahingestellt bleiben, wenn deren Korrektur durch eine DBA-Norm ohnehin geboten ist. Hinzu kommt, dass die meisten auf Gewinnüberschneidungen zurückzuführenden Doppelbesteuerungen auch als echte Doppelbesteuerungen zu werten sind, worauf sogleich unter den Ursachen der Doppelbesteuerung zurückzukommen ist.

Eine echte Doppelbesteuerung schafft sodann stets die Besteuerung des nämlichen Objekts im Verhältnis zwischen *Hauptsitz* und *Betriebsstätte*. Hier ist Identität des Steuersubjekts gegeben, sei dieses unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig. Dem vorzubeugen ist Zweck von Art. 7 Abs. 2 und 4 OECD-Musterabkommen, der eine Gewinnabgrenzung durch Festlegung der Ausscheidungsgrundsätze vornimmt. Er ist in den neueren DBA⁷ ebenfalls enthalten.

II. Ursachen

Es soll im folgenden stets vom Bestehen eines DBA ausgegangen werden; der abkommenslose Zustand wird uns nur im Zusammenhang mit der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA⁸ interessieren.

Die Ursache der Doppelbesteuerung von Unternehmungsgewinn durch Abkommensstaaten liegt zumeist im Umstand, dass sowohl Wohnsitz- wie Quellenstaat die Besteuerung von Einkünften – seien es sämtliche oder nur bestimmte – oder Vermögen beanspruchen⁹. Häufig ist aber auch ein *Qualifikationskonflikt* für eine Doppelbesteuerung verantwortlich, d.h. die unterschiedliche Subsumtion eines Sachverhaltes unter eine Kollisionsnorm¹⁰. Der Sitzstaat der empfangenden Unternehmung ("Sitzstaat") qualifiziert einen Ertrag z.B. als Lizenzvergütung, wogegen

5 Locher § 1, II C, Nr. 6.

6 Faist 192 mit Verweisung auf Komm. Ziff. 4 zu Art. 25 OECD-Musterabkommen; Reuter 14; Schiffer 902 mit Literaturhinweisen. Gumpel, 63, weist darauf hin, dass die USA gar jede Doppelbesteuerung desselben Einkommens als echte Doppelbesteuerung betrachten, selbst wenn das Subjekt nicht identisch ist.

7 Vgl. Art. 7 DBAD; Art. 7 DBAF.

8 Hinten 210 ff.

9 Höhn, Handbuch 54 ff. Nrn. 11.11, 11.22.

10 Höhn/David 85 N 35; Höhn, Handbuch 57 Nr. 11.24. Weitere Ursachen können sein: unterschiedliche Auslegung eines DBA-Begriffes, z.B. der Betriebsstätte oder des Wohnsitzes; Nichtberücksichtigung des Steuertatbestandes im DBA. Vgl. Koch 16.

der Staat der leistenden Unternehmung ("Quellenstaat") diesen vollständig oder zu einem Teil für verdeckte Gewinnausschüttung hält, somit nicht als abzugsfähigen Aufwand anerkennt. Sieht nun aber das DBA zwischen Sitz- und Quellenstaat eine Art. 9 OECD-Musterabkommen entsprechende Gewinnabgrenzungsklausel vor, wie sie in die neueren Abkommen regelmässig aufgenommen worden ist, bedeutet ein solcher Qualifikationskonflikt, dass einer der beiden Abkommensstaaten diese Klausel nicht richtig anwendet. Man kann gar so weit gehen, von einer Abkommensverletzung zu sprechen, die im Verständigungsverfahren zu beurteilen ist¹¹.

Ein Qualifikationskonflikt zieht, wie oben bereits angetönt, immer dann nicht nur eine wirtschaftliche, sondern eine *echte* Doppelbesteuerung nach sich, wenn die auf der verdeckten Gewinnausschüttung erhobene Quellensteuer von der Empfängerin der Gewinnausschüttung, der Muttergesellschaft also, nicht zurückgefordert und auch nicht an ihre Steuern angerechnet werden kann, weil die Gewinnausschüttung von ihrem Staat nicht als solche, sondern als Entgelt für Leistung angesehen wird, beispielsweise als Lizenzvergütung. Die Mutter wird somit für diese Ausschüttung doppelt besteuert: im Quellenstaat durch Quellensteuer, im Sitzstaat durch Ertragssteuer¹².

Versucht eine nicht abkommensbegünstigte Unternehmung, eine in einem DBA vorgesehene Entlastung von ausländischen Quellensteuern dadurch zu erreichen, dass sie eine abkommensbegünstigte Unternehmung vorschiebt, die zum einzigen oder hauptsächlichen Zweck hat, die quellensteuerbelasteten Einkünfte weiterzuleiten oder zu speichern und dadurch die Steuerentlastung gemäss DBA beanspruchen zu können, werden ihr die Abkommensvorteile versagt. Es entsteht eine Doppelbesteuerung, weil das DBA nicht angewendet wird. Insofern kann man von einer abgeleiteten Ursache von Doppelbesteuerungen sprechen, auf welche noch einzugehen sein wird, da ihr im Zusammenhang mit Domizilgesellschaften und eben auch diesen ähnlichen DLG eine gewisse Aktualität zukommt¹³.

§ 19 Doppelbesteuerung bei DLG

Wir beschränken uns auf den Qualifikationskonflikt, soweit ein solcher durch die Bemessung des Dienstleistungsreingewinns nach der Kostenaufschlagsmethode hervorgerufen wird. Werden DLG nach kantonalem Steuerrecht für ihren Ertrag oder wenigstens für den aus dem Ausland stammenden Teil privilegiert, entfällt durch diese einseitige Massnahme eine doppelte Gewinnbesteuerung von vornherein. Unter der Herrschaft der neueren DBA¹ können aber ausländische Quellensteuern von überwiegend ausländisch beherrschten Domizilgesellschaften weder zurück-

¹¹ Debatin 17; Faist 192 = StR 24 (1969), 278.

¹² Constantin, *entreprises internationales* 156 f.; Debatin 12 und 25.

¹³ Hinten 210 ff.

1 Z.B. Art. 23 Abs. 2 DBAD; Art. 14 Abs. 2 DBAF und DBAI.

gefordert noch angerechnet werden. Für DLG wirkt sich diese Beschränkung dann aus, wenn ihre Einkünfte als Lizenzgebühren, z.B. für Vermittlung von Know-how, qualifiziert werden. Darauf erheben die meisten Vertragsstaaten der Schweiz Quellensteuern². In diesem Umfang entsteht demnach auch bei einseitigen Massnahmen zur Steuerbefreiung eine Doppelbelastung im Zeitpunkt, da die Domizilgesellschaft die steuerfrei angesammelten Gewinne wieder ausschüttet.

I. Rechtlich selbständige DLG

A. Tochtergesellschaft mit Sitz in der Schweiz

Die ungenügende Entschädigung für der ausländischen Muttergesellschaft erbrachte Dienstleistungen ist als Gewinnvorwegnahme zu qualifizieren³. Als geldwerte Leistung unterliegt sie gemäss Art. 20 Abs. 1 VStV zugleich der Verrechnungssteuer⁴. Statt keiner Steuer, wie es dem Geschäftsabschluss entspräche, hat die DLG nunmehr Ertrags- und Verrechnungssteuer zu entrichten, Steuern also, die nach Plan vom Gewinn und den Ausschüttungen der ausländischen Muttergesellschaft zu entrichten gewesen wären.

Die Doppelbesteuerung bei Gewinnvorwegnahme wird international, soweit ersichtlich, weit weniger diskutiert als die Folgen von verbuchten, mit einem Vermögensabgang verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen, wie sie beispielsweise in einer übersetzten Fakturierungsprovision an die ausländische Mutter zum Ausdruck kommen⁵. Da die Untersuchung dieses letzteren Sachverhalts dem besseren Verständnis der sich stellenden Fragen dient, soll sie auch hier vorangestellt werden.

1. Verdeckte Gewinnausschüttung (verbuchte)

Wird ein Leistungsentgelt im Quellenstaat nicht oder nicht vollständig als Aufwand anerkannt, sondern mindestens teilweise für verdeckte Gewinnausschüttung gehalten, entsteht, wenn sich der Sitzstaat dieser sog. *Umqualifizierung* nicht anschliesst, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Das lässt sich an folgendem Beispiel darstellen:

Angenommen sei eine schweizerische Tochtergesellschaft, die an ihre in der BRD domizilierte Muttergesellschaft Entgelt für Konzernregie unter dem Titel

2 Keine Quellensteuer erheben: Dänemark, Niederlande, Norwegen.

3 S. vorn 129 f.

4 S. vorn 82.

5 S. vorn 82 FN 92.

Lizenzvergütung zahlt. Diese Aufwendung wird von den schweizerischen Steuerbehörden nicht anerkannt, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt, auf welcher die Ertragssteuer und eine gemäss DBAD bis auf 15% erstattbare Verrechnungssteuer erhoben wird. Schliesst sich der deutsche Fiskus dieser Umqualifizierung *nicht an*, unterliegt das Entgelt unverändert der deutschen Körperschaftsteuer, ohne dass es um den zusätzlichen Steuerbetrag, den die Tochter als Folge der Nichtanerkennung zu entrichten hat, gekürzt würde oder dass die schweizerische Mehrsteuer gar an die Steuern der deutschen Mutter (indirekt) angerechnet würde⁶. Die Doppelbesteuerung bleibt somit bestehen.

Immerhin lässt die deutsche Praxis, nach Reuter zu schliessen⁷, die (direkte) Anrechnung ausländischer *Quellensteuern* selbst dann zu, wenn es sich nach deutscher Qualifikation um Entgelt handelt, auf welchem keine Quellensteuer hätte erhoben werden dürfen⁸. Damit wird wenigstens die (echte) Doppelbesteuerung der Muttergesellschaft als Empfängerin von Beteiligungsertrag insoweit beseitigt, als die ausländische Quellensteuer nicht höher ist als die auf den gleichen Ertrag entfallende deutsche Körperschaftsteuer⁹.

Schliesst sich der deutsche Fiskus dagegen der schweizerischen Umqualifizierung von Leistungsentgelt zu verdeckter Gewinnausschüttung *an*, wird diese unter der Voraussetzung von § 26 Abs. 2 KStG¹⁰ kraft erweiterten Schachtelprivilegs von Art. 24 Abs. 1 lit. b DBAD¹¹ von der Körperschaftsteuer ausgenommen. Unter den Ausdruck "Dividenden" fallen laut Erlass des Finanzministers von Nordrhein-Westfalen auch verdeckte Gewinnausschüttungen¹².

Zwar wird auf diese Weise die rechtliche Doppelbesteuerung der Mutter wie auch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung des Konzerns beseitigt, indem der von der Tochter ausgeschüttete Gewinn nur noch von dieser, nicht auch von der Mutter versteuert wird. Was bleibt ist aber die ausländische Quellensteuerbelastung der verdeckten Gewinnausschüttung, welche mangels deutscher Steuer darauf nicht angerechnet werden kann¹³. Genau besehen handelt es sich dabei um eine Doppelbesteuerung des *Aktionärs* der Muttergesellschaft, welcher die Gewinnausschüttung letztlich als Vermögensertrag aus seiner Beteiligung an der Mutter *und* aus deren Beteiligung an der Tochter, also zweifach, zu versteuern hat¹⁴. Eine bloss einmalige Besteuerung der Dividenden innerhalb des Konzerns wird deshalb nur erreicht,

6 Kratz 117; Reuter 5.

7 7.

8 Reuter 7 Ziff. 3c.

9 Sog. gewöhnliche Anrechnung. Höhn/David 79 N 11; Höhn, Handbuch 95 Nr. 12.1.

10 Diese sind:

1. Ausübung "aktiver", d.h. unter § 8 Abs. 1 Nrn. 1–6 AStG fallender Tätigkeit, also insbesondere *keine* Patentverwertung, Vermögensverwaltung oder Finanzierung;

2. Beteiligung von mindestens 25%.

Vgl. Locher/Meier/von Sieenthal A 8.2.2.2. (6), (7) = Abschnitt 76 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 1981 zu § 26 KStG; Bellstedt 289.

11 § 9 KStG wirkt nicht über die Grenze.

12 Locher/Meier/von Sieenthal B 24.1.1 Nr. 11, 14.

13 Vgl. Constantin, entreprises internationales 156.

14 Constantin a.a.O. 164 Ziff. V.4.

wenn sowohl die Quellensteuer durch Rückerstattung oder Anrechnung beseitigt wird¹⁵ als auch die Dividenden bei der empfangenden Gesellschaft aufgrund eines Holding- oder Schachtelprivilegs von der Gewinnsteuer befreit werden¹⁶.

Statt die Gewinnausschüttung freizustellen, kann der Empfängerstaat, was die Regel ist¹⁷, die verbleibende Quellensteuer an die eigene auf die Gewinnausschüttung entfallende Steuer *anrechnen* (direkte Anrechnung). Eine vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung wird aber auch bei dieser Lösung nur dadurch erreicht, dass sowohl die Quellensteuer wie auch die vom Gewinn der Tochtergesellschaft erhobene Steuer angerechnet wird, dass also eine *direkte* Anrechnung zwecks Beseitigung der *rechtlichen* Doppelbesteuerung und eine *indirekte* Anrechnung zwecks Beseitigung der *wirtschaftlichen* Doppelbesteuerung – der Gewinn der Tochter wird so nur noch in einem der Vertragsstaaten besteuert – erfolgt.

Aus der Gegenüberstellung der steuerlichen Folgen von Umqualifizierungen erhellt demnach, weshalb eine Angleichung der Standpunkte zweier beteiligter Sitzstaaten nicht von vornherein erwartet werden kann. Während der Fiskus der Tochter dazu neigt, Leistungsentgelt als Dividende zu qualifizieren, weil ihm darauf die Ertragssteuer zusteht, wird der Fiskus der Mutter an der ursprünglichen Qualifikation als Leistungsentgelt festhalten, damit dessen Besteuerung nicht wegen eines Holdingprivilegs oder der Steueranrechnung entfällt¹⁸. Festhalten am eigenen Standpunkt wird zumal durch Bestimmungen wie Art. 12 OECD-Musterabkommen (Abs. 4) bestärkt, welcher den Sitzstaat dazu ermächtigt, den (geschäftsmässig nicht begründeten) “übersteigenden Betrag” von Lizenzgebühren *nach seinem eigenen Recht zu beurteilen*¹⁹.

In der deutschen Steuerrechtsliteratur ist demgegenüber die Meinung verbreitet, dass den Korrekturklauseln in DBA eine *Reflexwirkung* innewohne, welche die Staaten dazu verpflichte, Umqualifizierungen des anderen anzuerkennen, vorausgesetzt, die Qualifikation werde durch den Sinn der Abkommensbestimmung gedeckt, was eine Frage der Auslegung ist²⁰.

Eine “automatische” Anpassung an ausländische Umqualifizierungen wird dagegen in der Schweiz einhellig abgelehnt²¹. Diese Auffassung hat die Schweiz sogar mit einem Vorbehalt zu Art. 9 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens ausgedrückt²². Die Qualifikationsfrage soll vielmehr Gegenstand des *Verständigungsverfahrens*

15 Diese Lösung ist in Frankreich verwirklicht, indem die ausländische Quellensteuer bei der Ausschüttung an den Aktionär an die sog. Vorsteuer (“*précompte*”) angerechnet wird; in Kombination mit dem sog. *avoir fiscal* kann sich dadurch eine Einmalbesteuerung ergeben.

16 Höhn/David 360 N 16.

17 U.a. im DBAF, aber auch gem. DBAD, sofern Deutschland Quellenstaat ist.

18 Debatin 4 N 9.

19 Vgl. Debatin 24.

20 Debatin 16, 26; Reuter 11, 12. Diese Forderung wurde auch jüngst wieder am IFA-Kongress 1982 – diesmal Kapitalzinsen betreffend – erhoben; vgl. ASA 51 (1982/83), 419 f.

21 Faist 194 = StR 24 (1969), 282; Höhn/David 367 N 37; Ludwig 174; Oberson 340 (für Leistung Mutter an Tochter); Ryser 471; Schmid 393; Widmer, Entwicklungen 98; Zünd 252, 256.

22 Kögler/Haring 499; Ryser 471; Stockar, Gewinnkorrekturen 322.

bilden, ohne dass dabei, wie dies beispielsweise in Deutschland und in Schweden vertreten wird²³, der Qualifikation des Quellenstaates Vorrang einzuräumen ist²⁴. Hat dieses Verfahren zu einer Anerkennung der Umqualifizierung durch die Schweiz geführt, gilt die Verständigungslösung nach feststehender Praxis der EStV als *Revisionsgrund*, der eine Änderung der Veranlagung selbst noch *nach* Eintritt der Rechtskraft erlaubt²⁵. Ohne Verständigungslösung ist eine Anpassung an die ausländische Umqualifizierung nur *vor* rechtskräftiger Veranlagung möglich²⁶. In der Praxis wird aber mitunter, wenn den Veranlagungsbehörden offensichtliche Fehler bei der Beurteilung von Leistungen unterlaufen sind, ein Verständigungsverfahren "vorweggenommen", indem die EStV Anpassung an den ausländischen Standpunkt empfiehlt²⁷.

Noch weiter als das Postulat, Umqualifizierungen des anderen Staates "mitzumachen", geht jenes nach Anerkennung von sog. *Steuerklauseln*. Danach verpflichtet sich ein Unternehmen, die von einem anderen erhaltene Leistung insoweit zurückzuerstatten, als diese von den Steuerbehörden umqualifiziert und als "übersteigender Betrag" im Sinne von Art. 12 Abs. 4 OECD-Musterabkommen besteuert wurde²⁸. Weiter geht das Postulat deshalb, weil damit die verdeckten Gewinnausschüttungen überhaupt vermieden werden könnten, nicht nur deren Doppelbesteuerung. Der Gedanke dieses sog. "secondary adjustment" hat denn auch in der Schweiz bislang nicht Fuss gefasst²⁹. Die Rückerstattung wird je nach Stellung des Unternehmens im Konzern entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlage verstanden³⁰. Dieser Standpunkt wurde vom Bundesgericht jüngst im Fall Koch Oil bestätigt, wo es um die verrechnungssteuerrechtliche Behandlung der Rückerstattung eines solchen übersteigenden Betrages ging³¹.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass eine Umqualifizierung, die der Tochtergesellschaft Mehrsteuern auferlegt, stets eine Doppelbesteuerung nach sich zieht, wenn der Sitzstaat der Muttergesellschaft der Qualifikation des Quellenstaates nicht zustimmt. Ob er dies tut, ist im Verständigungsverfahren zu klären. Eine von

23 Reuter 6, 12. Vgl. auch Debatin 21.

24 Faist 192 = StR 24 (1969), 279. Zustimmend: Debatin 20.

25 Faist 195 = StR 24 (1969), 282; Lüthi 394.

26 Höhn/David 367 N 37; Oberson 344; Zünd 256.

27 Ausknft EStV vom 11. September 1984; Oberson 345.

28 Faist 194 = StR 24 (1969), 281; Ritter 23. Döllerer, 97 ff., spricht sich ebenfalls unter bestimmten Umständen für die Rückgängigmachung, "Rückgewähr", der verdeckten Gewinnausschüttung aus, wenn auch nicht zu dem Zweck, die verdeckte Gewinnausschüttung rückgängig zu machen, sondern um die Ausschüttung zu einer offenen werden zu lassen, damit der gesplante Körperschaftsteuersatz zur Anwendung gelangen könne. Gleichwohl ist seine Ansicht, die Rückgewähr habe diese Wirkung, wenn der Anspruch darauf im Jahresabschluss der Unternehmung aktiviert worden sei, auch im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsfragen von Interesse. Nicht klar erscheint allerdings, in welcher Höhe ein solcher Rückgewähranspruch aktiviert werden soll, wenn noch gar nicht feststeht, wie die Steuerbehörde die Leistung beurteilt.

29 So ZSFR N 78b zu § 45 StG.

30 Kratz 117; Ludwig 174; Schmid 386.

31 BGE 110 Ib 127 ff. Vgl. die Kritik dazu von Ryser 465 ff. Zustimmend: Stockar, Gewinnkorrekturen 327.

gewissen Autoren angenommene Reflexwirkung der Gewinnkorrekturklauseln von DBA, die ein Verständigungsverfahren erübrigen würde, hat sich in der internationalen Praxis noch nicht durchgesetzt.

Selbst wenn aber der Sitzstaat die Umqualifizierung anerkennt, bleibt u.U. eine Doppelbelastung bestehen, weil die ausländische Quellensteuer auf der umqualifizierten Leistung nicht immer vollständig erstattet oder angerechnet werden kann. Zweifach besteuert wird diesfalls der Aktionär.

Auch Steuerklauseln vermögen eine einmal getroffene Umqualifizierung in der Regel nicht rückgängig zu machen, sondern lösen gegenteils erneut die Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung oder verdeckten Kapitaleinlage aus.

2. Gewinnvorwegnahme

a) Steuerliche Folgen im allgemeinen

Am Ausgangspunkt steht eine nicht ausreichende Entschädigung der Tochter durch die Mutter für dieser erbrachte Leistung, sei es Warenlieferung, Finanzierung, Lizenzvergabe oder Dienstleistung. Der Staat der Tochter, nunmehr besser als "Sitzstaat" bezeichnet, korrigiert den Gewinn um den Fehlbetrag, den er als Gewinnvorwegnahme qualifiziert. Die Auswirkungen auf die Steuerbelastung sind wiederum verschieden zu beurteilen, je nachdem, ob sich der Staat der Mutter, jetzt als "Quellenstaat" auftretend, dieser Umqualifizierung anschliesst oder nicht.

Schliesst er sich der Umqualifizierung *an*, anerkennt er, dass die Mutter einen Vorteil empfangen hat, den sie ordentlicherweise nur auf dem Weg der Gewinnausschüttung hätte erlangen können. Die Gewinnausschüttung wird allerdings durch den Mehraufwand wettgemacht, den die Muttergesellschaft gehabt hätte, wenn sie die Tochtergesellschaft für deren Leistung angemessen entschädigt hätte. Sie bewirkt demnach einerseits einen höheren Ertrag, anderseits einen entsprechend höheren Aufwand, so dass sich am Gewinn der Muttergesellschaft nichts ändert³². Hätte die Mutter aber statt der verdeckten eine offene Gewinnausschüttung empfangen, wäre diese gegebenenfalls steuerfrei geblieben, sei es aufgrund eines Schachtelprivilegs oder aufgrund (indirekter) Steueranrechnung. Im Ergebnis hat somit der Staat der Mutter dieser entweder einen Abzug in Höhe des Hinzurechnungsbetrages oder die Anrechnung der darauf erhobenen Gewinnsteuer der Tochter zu gewähren, je nach Ausgestaltung des DBA. Auf diese Weise wird der Gewinn nur einmal, nämlich bei der Tochter, versteuert. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung kann vermieden werden. Diese Folge drängt sich auf, wenn die Gewinnvorwegnahme in ihren steuerrechtlichen Auswirkungen der verbuchten verdeckten Gewinnausschüttung gleichgestellt wird. Dort zumindest, wo es um die Vermeidung der

32 Vgl. Schärfer 305.

Dreifachbesteuerung geht, scheint diese Erkenntnis gesichert³³. Es wäre nicht einzusehen, weshalb sie für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung nicht gelten sollte.

Wie bei der verbuchten verdeckten Gewinnausschüttung erhebt der Sitzstaat aber auch auf der Gewinnvorwegnahme regelmässig Quellensteuern, die im anderen Staat im Falle der Freistellung der Gewinnausschüttung nicht, im Falle der Anrechnung dagegen angerechnet werden können, dann jedoch nur in Konkurrenz mit der Gewinnsteuer der Tochter. Letztere kann nur insoweit angerechnet werden, als die auf der Gewinnausschüttung erhobene Ertragssteuer der Mutter die Quellensteuer der Tochter übersteigt.

Eine Quellensteuer ist aber auch auf seiten der Muttergesellschaft denkbar, nämlich in Verbindung mit dem durch die Gewinnvorwegnahme ersparten Aufwand. Handelt es sich dabei um Lizenzgebühren, erheben die meisten Vertragsstaaten der Schweiz hierauf Quellensteuern. Folgt der Quellenstaat der Gewinnkorrektur des Sitzstaates, hat er der Muttergesellschaft entsprechend höhere Lizenzaufwendungen zuzubilligen; auf diesem Mehraufwand erhebt er aber wiederum Quellensteuern. Solche sind nach Abkommensrecht rückforderbar oder, wenn die Rückerstattung nicht vollständig erfolgt³⁴, anrechenbar. Die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht hier nicht³⁵.

Schliesst sich der Quellenstaat der Umqualifizierung dagegen *nicht* an, sind die Folgen von der verbuchten verdeckten Gewinnausschüttung her bekannt: Eine indirekte Anrechnung der Gewinnsteuer der Tochter entfällt, wenn die Anrechnung gemäss DBA nicht ausdrücklich von der Bedingung entbunden ist, dass übereinstimmende Qualifikationen vorliegen³⁶. Eine direkte Anrechnung der Quellensteuer kann je nach Verwaltungspraxis³⁷ trotz voneinander abweichender Qualifikationen in Frage kommen.

Im *Ergebnis* zeigt sich für die Gewinnvorwegnahme dasselbe Bild wie für die verbuchte verdeckte Gewinnausschüttung. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung lässt sich zwar vermeiden. Eine Mehrbelastung durch verbleibende Quellensteuer wird aber auch hier die Regel sein.

33 Vgl. Schärler a.a.O. für den Beteiligungsabzug nach Art. 59 BdBSt.

34 Wie im DBAI, das eine verbleibende Steuer von 5% vorsieht.

35 Theoretisch könnte eine anrechenbare ausländische Quellensteuer sogar die Korrektur einer Gewinnvorwegnahme durch den schweizerischen Fiskus hinfällig machen: dann, wenn sie den Umfang der schweizerischen Ertragssteuer auf der Gewinnvorwegnahme erreicht.

36 Nach Debatin, 21 f., soll dies in einem Zusatzprotokoll zum DBA zwischen Grossbritannien und Schweden verwirklicht sein. Der Qualifikation des Quellenstaats wird dort demnach stets Vorrang eingeräumt!

37 Vgl. vom 202 FN 7 zur deutschen Praxis.

b) Steuerliche Folgen für DLG im besonderen

Die zuvor angestellten Betrachtungen können ohne Einschränkung auf DLG übertragen werden, die nach der Kostenaufschlagsmethode veranlagt werden. Im Umfang des aufgerechneten Dienstleistungsreingewinns entsteht zunächst eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die durch ausländisches Schachtelprivileg oder Anrechnung der schweizerischen Ertragssteuer beseitigt werden kann. Die zusätzlich darauf erhobene Verrechnungssteuer wird dagegen kaum je vollständig kompensiert werden können.

Andererseits müssen ausländische Quellensteuern, die auf dem Dienstleistungsentgelt erhoben werden, soweit möglich erstattet und im übrigen an die schweizerische Ertragssteuer nach der gängigen Anrechnungsklausel, z.B. von Art. 24 Abs. 4 DBAI, angerechnet werden.

B. Muttergesellschaft mit Sitz in der Schweiz

Da diese Konstellation für DLG von geringerer Bedeutung ist, können wir uns dazu kurz fassen.

Ob die Mutter ihrer ausländischen Tochter übersetzte Zahlungen leistet oder von ihr für eigene Leistungen ungenügend entschädigt wird: stets handelt es sich um *verdeckte Kapitaleinlagen*³⁸. Deren steuerliche Korrektur ist, gleich wie jene von verdeckten Gewinnausschüttungen, aus den Art. 9 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Abkommensnormen herzuleiten. Danach ist der Staat der Muttergesellschaft ermächtigt, den Gewinn der Mutter um den vom "arm's length"-Massstab abweichenden Betrag zu erhöhen, sofern dazu eine interne rechtliche Grundlage besteht.

Übersetzte Aufwendungen sind nach allgemeinem steuerrechtlichem Grundsatz stets insoweit zu kürzen, als sie geschäftsmässig nicht begründet sind. Dabei ist gleichgültig, ob mit der Zahlung wirtschaftlich eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Kapitaleinlage vorgenommen wird³⁹. Andersherum wird in der Schweiz eine nicht ausreichende Entschädigung für erbrachte Leistung, die als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren ist, dem steuerbaren Ertrag dann hinzugerechnet, wenn die Einlage einer nicht begründeten Beteiligungsabschreibung gleichkommt⁴⁰, und zwar gleichermassen für die Überlassung von Aktiven wie für Nutzungen unter Preis⁴¹. Die *deutsche* Praxis hält dagegen, wie gesehen, nur die Überlassung von Aktiven, nicht auch von Nutzungen für einlagefähig⁴². Erbringt dem-

38 Vorn 134 f.

39 S. vorn 66 f.

40 S. vorn 138 f.

41 Abweichende Standpunkte s. vorn 140 FN 169 sowie 136 FN 150, 151.

42 Über die Ausnahmen s. vorn 136 FN 150, 151.

nach eine schweizerische DLG einer deutschen Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, Dienstleistungen unter Preis und steigt dadurch der Wert der Beteiligung, so werden die schweizerischen Steuerbehörden den steuerbaren Ertrag "ihrer" Gesellschaft entsprechend erhöhen, während der deutsche Gewinn um den in Form ersparten Aufwandes erhaltenen Vorteil nicht reduzierbar ist.

Gilt aber für zwei Staaten eine Art. 9 OECD-Musterabkommen entsprechende Norm, so kann der das anerkannte Mass übersteigende Betrag nur von einem Staat besteuert werden, während der andere ihn kraft einer Art. 23 A oder B nachgebildeten Abkommensbestimmung freistellen oder die darauf erhobene Steuer an die eigene Steuer anrechnen muss. Dies ungeachtet der weiterreichenden Besteuerungsbefugnis gemäss internem Recht. DBA-Normen beschneiden die staatlichen Steueransprüche dort, wo sie in die Kompetenz des anderen Staates hinübergreifen. Die beiden Staaten hätten sich darauf zu einigen, entweder Nutzungen für einlagefähig zu beurteilen, was einen Abzug bei der deutschen Tochter erlauben würde, oder aber die verdeckte Beteiligungsaufwertung bei der schweizerischen Mutter unbesteuert zu lassen.

Die Gefahr einer *wirtschaftlichen* Doppelbesteuerung wird somit auch bei verdeckter Kapitaleinlage durch die Gewinnkorrekturklausel gebannt, jedenfalls solange die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist. Eine *rechtliche* Doppelbesteuerung kann nicht entstehen, da die ausländische Tochtergesellschaft der DLG in der Schweiz – anders als die Muttergesellschaft – für die empfangene Kapitaleinlage *nicht quellensteuerpflichtig* wird. Kapitaleinlagen gehören nicht zu den verrechnungssteuerpflichtigen Tatbeständen⁴³. Ebenso wenig können sie mit der *Emissionsabgabe* belegt werden, wenn die Dienstleistungen an ausländische Gesellschaften erfolgen, da die Emissionsabgabe nur von Inländern erhoben wird⁴⁴.

Dienstleistungen, die als verdeckte Kapitaleinlagen zu qualifizieren sind, ziehen demnach keinerlei Doppelbesteuerung nach sich, vorausgesetzt, die beteiligten Abkommensstaaten sind sich in der Qualifikation einig.

II. Rechtlich unselbständige DLG

Die rechtliche Grundlage zur Gewinnabgrenzung zwischen Betriebsstätten im internationalen Verhältnis findet sich in Art. 7 OECD-Musterabkommen bzw. den gleich ausgestalteten Bestimmungen der neueren DBA. Wird ein Gewinnbestandteil gleichzeitig vom Staat der Betriebsstätte und jenem des Hauptsitzes besteuert, liegt eine echte Doppelbesteuerung vor, da Subjekt der Besteuerung die Gesellschaft, nicht die einzelne

⁴³ Wohl aber dann, wenn sie später zurückgegeben werden, was nur in Form eines Gewinnanteils anerkannt wird. Anders ist nur zu entscheiden bei Rückleistung in specie, d.h. in Form derselben Sachleistung, die bereits Gegenstand der Kapitaleinlage war. Vgl. Weidmann/Bühler 322.

⁴⁴ Art. 5 Abs. 1 und 2 lit. a StG.

Betriebsstätte ist. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erscheint deshalb um so dringlicher.

Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen liegt derselbe Gedanke zugrunde wie Art. 9 für verbundene Gesellschaften: Einer Betriebsstätte soll derjenige Gewinn zugerechnet werden, den sie als selbständiges, nicht dem Hauptsitz untergeordnetes Unternehmen hätte erzielen können. Zum Unterschied von der Gewinnabgrenzung bei verbundenen Unternehmungen liegt zwar die Ursache einer doppelten Gewinnbesteuerung hier nicht in einem Qualifikationskonflikt. Übermässiges Leistungsentgelt wird nicht als verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Kapitaleinlage umqualifiziert, weil solche im gleichen Unternehmen nicht möglich sind. Strittig ist einzig die *Höhe* des einer Betriebsstätte zurechenbaren Entgelts, nicht die Bezeichnung. Das ändert aber nichts daran, dass eine Doppelbesteuerung nur vermieden werden kann, wenn sich die beteiligten Staaten in den Besteuerungsansprüchen einig sind.

Vollständig anders als bei verbundenen Unternehmen ist dagegen die Frage der Doppelbesteuerung durch nicht anrechenbare Quellensteuern zu beantworten. Quellensteuerpflichtige Einkünfte wie Zinsen oder Lizenzgebühren kommen unter Betriebsstätten in der Regel nicht vor⁴⁵. Selbst wenn die der Betriebsstätte geleistete Vergütung für Dienstleistungen im Staat des Hauptsitzes als Lizenzgebühr qualifiziert und quellensteuerpflichtig würde, müssten diese Quellensteuern im Betriebsstattestaat nach Massgabe des OECD-Berichts⁴⁶ an die Steuern der Betriebsstätte anrechenbar sein. Da die Gewinnerhöhung bei der Betriebsstätte ihrerseits keine Quellensteuern hervorruft, würde damit auch keine im Staat des Hauptsitzes nicht anrechenbare Quellensteuer verbleiben; die bei verbundenen Unternehmen festgestellte doppelte Ausschüttungsbelastung entsteht nicht.

Auf keinen Fall entstehen Quellensteuern dann, wenn die Ausscheidung nach indirekten Kriterien erfolgt. Eine allfällige Korrektur des Schlüssels zur Aufteilung des Gesamtgewinns ändert nichts an den laut Bilanzen ausgewiesenen Entgelten und somit auch nichts an Quellensteuern, die auf solchen Entgelten erhoben worden wären.

Im *Ergebnis* zeigt sich, dass die nach KS Nr. 24 vorgenommene Korrektur des schweizerischen Dienstleistungsgewinns der Unternehmung insgesamt keine steuerliche Mehrbelastung bringt, wenn sich die Vertragsstaaten über die Gewinnzurechnung einig sind.

45 Ausnahmen sind bisweilen bei Banken, Versicherungsgesellschaften zu verzeichnen. Vgl. Widmer, Handbuch 228 Nr. 52.35 und 229 Nr. 53.23.

46 Widmer, Handbuch 223 Nr. 44.52.

§ 20 Ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA

I. Allgemein

Der BRB betreffend Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von DBA des Bundes vom 14. Dezember 1962¹ bezweckt, den Personen, die ein DBA offensichtlich unrechtmässig oder missbräuchlich in Anspruch nehmen, die vom Vertragsstaat zugesicherte Herabsetzung von Quellensteuern (Steuerentlastung) zu versagen². *Offensichtlich unrechtmässig* beansprucht ist die Steuerentlastung dann, wenn der Steuerpflichtige in der Schweiz nur zum Schein Wohnsitz nimmt oder wenn er zur Nutzung der der Quellensteuer unterworfenen Erträge nicht bzw. nur beschränkt berechtigt ist³. *Missbräuchliche* Inanspruchnahme liegt demgegenüber in vier vom BRB beispielsweise aufgezählten Tatbeständen vor, denen allen gemeinsam ist, dass nicht abkommensberechtigte Personen in der Schweiz domizilierte juristische Personen oder Personengesellschaften vorschieben, um damit die Steuerentlastung gemäss DBA zu verlangen, die sie ohne diese Konstruktion nicht hätten erlangen können⁴. Unter den vorgeschobenen Gesellschaften stehen vor allem die sog. Durchlaufgesellschaften und die Gewinnauffanggesellschaften im Visier des Missbrauchsbeschlusses. *Durchlaufgesellschaften* verwenden die abkommensbegünstigten ausländischen Einkünfte zu einem wesentlichen Teil zur Verzinsung von Schulden oder zur Erfüllung anderer Ansprüche von nicht abkommensberechtigten Personen. Die betreffenden Einkünfte "laufen" so durch die Gesellschaft "hindurch", obwohl sie ihr zunächst gutgeschrieben werden. Hierher gehören insbesondere Lizenzverwertungs- und Vermögensverwaltungsgesellschaften⁵. *Gewinnauffanggesellschaften* andererseits speichern die ausländischen Einkünfte, denen die Steuerentlastung zuteil würde, zugunsten nicht abkommensberechtigter Personen, die es dank ihrem wesentlichen Einfluss in der Hand haben, diese Einkünfte zur gegebenen Zeit ohne Versteuerung durch die Gesellschaft zu beziehen⁶.

Solchen Bestrebungen sollen verschiedene Anforderungen einen Riegel schieben. So dürfen nach dem KS höchstens 50% der abkommensbegünstigten Einkünfte an nicht abkommensberechtigte Personen weitergeleitet werden. Es müssen mit diesen Einkünften ferner sämtliche Aufwendungen gedeckt werden, die sachlich mit ihnen zusammenhängen, um zu verhindern, dass der Anteil der abkommensbegünstigten Einkünfte und damit der zur Deckung der Ansprüche verfügbare⁷ Teil zu Lasten der übrigen, nicht begünstigten Einkünfte erhöht wird. Ausländisch beherrschen⁸

1 Zit. vorn 68 FN 14, nachfolgend "BRB".

2 Art. 1 Abs. 1 BRB.

3 Art. 1 Abs. 1 lit. a BRB.

4 Art. 2 Abs. 2 lit. a–d BRB; KS EStV vom 31. Dezember 1962 = ZStB III, Nr. 80/18, 3, nachfolgend "KS".

5 KS 3.

6 KS 5.

7 Selbstverständlich immer unter der Voraussetzung der geschäftsmässigen Begründetheit.

8 Im Gegensatz zu den "Durchlaufgesellschaften" können "Gewinnauffanggesellschaften" im Sinne des BRB bzw. des KS nur ausländisch beherrschte sein. Lüthi, Handbuch 349.

Gewinnauffanggesellschaften soll dadurch begegnet werden, dass sie mindestens 25% der abkommensbegünstigten Einkünfte als Gewinn ausschütten. Schliesslich dürfen Gesellschaften allgemein nicht ungewöhnlich, d.h. mit Fremdkapital finanziert sein, welches das Sechsfache der Eigenmittel übersteigt und höher als zu einem bestimmten Satz⁹ verzinslich ist¹⁰.

Erfüllt die Gesellschaft diese Anforderungen nicht, kann sie die Steuerentlastung gemäss DBA nicht beanspruchen. Die betreffenden Einkünfte werden demnach doppelt besteuert. Immerhin kann das interne Recht für diese Fälle, wie allgemein bei Fehlen eines DBA, vorsehen, dass die ausländische Quellensteuer von den in der Schweiz steuerbaren Bruttoeinkünften abgezogen werden kann.

Der Schutz vor missbräuchlicher Inanspruchnahme von DBA wird noch verstärkt durch die in die neueren DBA¹¹ aufgenommene Bestimmung, wonach den ausländisch beherrschten *Domizilgesellschaften* die Steuerentlastung generell versagt wird, wenn diese nicht auch von den Kantonen mit der direkten Bundessteuer vergleichbaren ordentlichen Steuern belegt werden. Diese Gesellschaften können die DBA trotz Erfüllung der Anforderungen des Missbrauchsbeschlusses nicht in Anspruch nehmen.

II. DLG im besonderen

Es ist denkbar, dass eine DLG nebenbei als Durchlauf- oder Gewinnauffanggesellschaft wirken soll. Geht man davon aus, dass die abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz möglichst privilegiert, d.h. steuerbefreit, sein sollten, wie dies in Verbindung mit Domizilgesellschaften realisierbar ist, so kann in der "Verheiratung" der Dienstleistungs- mit einer solchen Domizilfunktion nur dann überhaupt ein Vorteil erblickt werden, wenn die DLG im selben Mass steuerlich privilegiert wird wie die Domizilgesellschaft. Dort ist gewährleistet, dass der abkommensbegünstigte Ausländertrag, wenn nicht gar der gesamte Ertrag steuerbefreit ist. Die oben zum BRB angestellten Überlegungen gelten diesfalls auch für DLG.

Jedoch dürfte der Geschäftszweck der DLG die Absicht, ein Domizilprivileg zu erlangen, regelmässig vereiteln, weil Dienstleistungstätigkeit über das hinausgeht, was zumindest reinen Domizilgesellschaften an Geschäftstätigkeit zugebilligt wird¹². Vorbehalten bleiben freilich die mehr oder weniger weitgehenden Privilegien für Hilfgesellschaften.

Liegt es aber ohnehin im Sinne der Konzernpolitik, die abkommensbegünstigten Einkünfte in der Schweiz ordentlich zu versteuern, weil sonst nach DBA die Steuer-

⁹ Seit 1. Januar 1983 7%. Vgl. KS Nr. 4 vom 16. Juli 1984, Ziff. 25.

¹⁰ KS 6.

¹¹ DBAB, DBAD, DBAF, DBAI.

¹² Vgl. vorn 94, 97. Dass die DLG allerdings als "gemischte Gesellschaft" ein Privileg erhalten kann, wurde erwähnt (vorn 99) und, bei Beschränkung auf Dienstleistungsfunktionen ohne gleichzeitige Vereinnahmung von Domizilerträgen, für falsch befunden.

entlastung nicht beansprucht werden könnte, so gemäss den neueren Abkommen mit der Schweiz, eignet sich die DLG als Empfängerin dieser Einkünfte nicht besser als jede andere Betriebsgesellschaft.

Man kann die Bedeutung der Missbrauchsbestimmungen für DLG deshalb so *zusammenfassen*, dass die DLG, wenn sie Durchlauf- oder Gewinnauffangzwecken dienen soll, nur in jenen Kantonen Vorteile bringen kann, die ihr ein Steuerprivileg gewähren; sodann steht diese Konstruktion, wie bei jeder Domizilgesellschaft, stets unter dem Vorbehalt, dass das einschlägige DBA die Steuerentlastung für ausländisch beherrschte und privilegiert besteuerte Gesellschaften nicht ausschliesst.

Lebenslauf

Ich wurde am 7. Juni 1950 in Bern geboren. Die Schulen, Primar- und Kantonschule, durchlief ich in Zürich, wohin unsere Familie 1952 gezogen war. Nach dem Erwerb des Maturitätszeugnisses (Typus B) 1969 begann ich das juristische Studium an der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich, das ich 1974, unterbrochen von Militärdienst, mit dem Lizentiat abschloss. Auf ein Praktikum am Bezirksgericht Uster folgte 1977 der Erwerb des zürcherischen Anwaltspatentes. Dem schloss sich eine fünfjährige Tätigkeit als Steuerkommissär beim Kantonalen Steueramt Zürich an. Seit 1982 arbeite ich als Anwalt und Steuerberater in Zürich. Die vorliegende Dissertation ist in derselben Zeit entstanden.

